

**CRIME TRIBUTÁRIO E A PREJUDICIALIDADE A PARTIR DO FIM DO  
VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS PELA LEI Nº 13.988/2020**

**Jardel Luís da Silva<sup>1</sup>**

**Luís Antônio Licks Missel Machado<sup>2</sup>**

**RESUMO**

O presente artigo tem por objetivo geral abordar o problema da prévia constituição definitiva do crédito tributário para a apuração e persecução penal em relação aos delitos contra a ordem tributária. O tema se justifica a partir da nova sistemática de julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF pela Lei nº 13.988/20, com a possível retroatividade para fins penais, em aparente conflito de normas. Para tanto, foi realizada uma abordagem conjugando interpretações metodológicas das disciplinas de Direito Tributário e de Direito Penal, culminando em uma breve síntese da problemática enfrentada em relação aos crimes tributários. Outrossim, o tema abordado ganha novos contornos pela possibilidade de nova alteração legislativa, com a edição da Medida Provisória nº 1.160/2023 que intenta voltar ao rito de julgamento administrativo adotando o voto de qualidade.

**Palavras-chave:** Direito Tributário – Direito Penal – Crimes Tributários – CARF – Voto de Qualidade.

**ABSTRACT**

The general objective of this article is to address the problem of the previous definitive constitution of the tax credit for the calculation and criminal prosecution in relation to crimes against the tax order. The theme is justified based on the new system of judgment by the Administrative Council of Tax Appeals by Law nº 13.988/20, with possible retroactivity for criminal purposes, in apparent conflict of rules.. To this end, an approach was carried out combining methodological interpretations of the disciplines of Tax Law and Criminal Law, culminating in a brief summary of the problems faced in

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Criminais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Especialista em Direito e Gestão Tributária pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Avaliador de artigos em Revistas Jurídicas. Advogado. Email: jardeluisilva@gmail.com

<sup>2</sup> Mestre em Economia pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Gestão Tributária pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Processo Civil pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Doutorando em Informática na Educação na Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Professor de Direito Tributário, Economia e Direito Financeiro nas Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT. Advogado. Email: luisamachado@faccat.br

relation to tax crimes. In addition, the problem addressed gains new contours due to the possibility of a new legislative amendment, with the edition of Provisional Measure nº 1.160/2023 that intends to return to the rite of administrative judgment adopting the casting vote.

**Keywords:** Tax Law – Criminal Law – CARF – Tax Crimes – Casting Vote.

## 1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

A temática relacionada à fiscalização tributária é quase sempre dotada de grande complexidade, envolvendo interesses diversos em conflito e exigindo uma necessária ponderação entre o interesse arrecadatório de tributos pelo Estado e o os direitos fundamentais dos contribuintes. Não é difícil perceber, portanto, que a referida atividade envolve conflitos por sua própria natureza, mediante objetivos contrapostos e excludentes entre si.

A problemática da arrecadação de tributos atinge feições ainda mais complexas quando sua atuação acaba por influenciar outros ramos de responsabilização, como é o caso dos reflexos penais, que concomitantemente possuem seus próprios conceitos e particularidades.

Nessa esteira de complexidade, uma alteração legislativa aparentemente restrita a determinado âmbito de aplicação (direito tributário) poderá gerar efeitos que inicialmente sequer foram previstas ou cogitadas pelo legislador, pelo intérprete ou pelo aplicador (direito penal).

Levando isso em consideração é que se torna necessária uma análise dos reflexos da publicação da norma que alterou a sistemática do julgamento de recursos perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aparentemente restritos à esfera tributária, porém com possibilidade de alcance na seara criminal, especificamente nos crimes contra a ordem tributária.

Para tanto, porém, será realizada uma prévia e breve análise acerca dos possíveis *sistemas de prejudicialidade*<sup>3</sup>, envolvendo a (des)necessidade de encerramento da esfera administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário e a possibilidade de

---

<sup>3</sup> A nomenclatura é adotada para fins meramente didáticos, não havendo consenso doutrinário ou jurisprudencial acerca da correta forma de denominação.

início da persecução penal, entendida como toda a fase de responsabilização criminal de conduta criminalmente prevista como delito.

Com base nessa sistemática, se pretende, ao final, conciliar os institutos das diferentes áreas jurídicas, para o fim de tecer algumas considerações finais a título de sugestão para a solução da problemática apresentada, especialmente considerando a possibilidade de alteração normativa que intenta retornar à sistemática anterior de julgamentos do CARF, ressuscitando o denominado “voto de qualidade”.

## **2. OS SISTEMAS DE PREJUDICIALIDADE E A LEI Nº 13.988/2020**

O debate envolvendo a (des)necessidade do término do procedimento administrativo fiscal ou, como alguns autores preferem, da necessidade de prévia constituição definitiva do crédito tributário, não é recente, tampouco exclusivo do ordenamento jurídico brasileiro. O tema tem sido abordado pela doutrina e jurisprudência sob diversas óticas, merecendo cautela de quem tem interesse em se debruçar sobre a temática.

Para a discussão do problema específico do presente artigo, porém, a definição do posicionamento acerca da prejudicialidade entre as instâncias é fundamental e irrenunciável, uma vez que é justamente nesse ponto que será possível definir quais contornos delimitarão as premissas que podem embasar o posicionamento adotado.

Para tanto, inicia-se a abordagem essencialmente doutrinária utilizando-se da divisão adotada pelo doutrinador FRIDENBERG (2012), quando menciona que a constituição do crédito tributário (ou *liquidación de la deuda tributaria*, nos dizeres do referido doutrinador) pode se vincular ao processo penal tributário de quatro formas, a saber: (1) prejudicialidade penal; (2) prejudicialidade tributária; (3) separação de vias; ou (4) unificação de jurisdições.

E antes de abordar especificamente cada uma delas, destaca-se que essa abordagem da prejudicialidade não impõe necessariamente o predomínio da análise penal sobre as demais formas, mas sim busca atender a uma ideia de especialidade, tendo em vista que a divisão e distribuição de competências entre os órgãos da justiça pretende reservar a análise para quem possui competência material específica em cada matéria<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> FRIDENBERG, Juan Pablo. **Procedimiento penal tributario**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2012. p. 30 ss.

Na abordagem processual penal, as questões prejudiciais são separadas pela denominação de obrigatórias e facultativas.

Prejudicialidade obrigatória significa que a matéria objeto da controvérsia está distante da atuação da jurisdição penal, como é o exemplo do estado civil das pessoas, destacando-se, exemplificativamente, o disposto no artigo 92 do Código de Processo Penal<sup>5</sup>.

Já a prejudicialidade facultativa impõe que a questão deva versar sobre circunstância elementar, existir ação civil em andamento, além de a questão cível não versar sobre o estado civil das pessoas, aplicando-se o instituto apenas em matérias de difícil solução<sup>6</sup>.

Dito isso, destaca-se que no modelo de *prejudicialidade penal* ocorre a prevalência da análise pelo Direito Penal, atribuindo uma supremacia sobre o restante do ordenamento jurídico. Adotando-se esse modelo, de imediato, é formalizada a abertura da investigação criminal, assim como a liberdade de julgamento para o tribunal competente, que não está vinculado por decisões de outros órgãos.

Em contrapartida, impede as atividades da fiscalização tributária, que ficam suspensas até que se finalize a intervenção da justiça penal<sup>7</sup>.

A crítica essencial que se apresenta ao referido modelo salienta que o contribuinte estaria impedido do pleno exercício do direito de defesa, porque não haveria uma instância procedimental para permitir o exercício do direito de defesa específico na esfera tributária anteriormente à formação da convicção administrativa. Um argumento relevante, no sentido de rechaçar a aplicação do referido sistema, gira no sentido de que a resolução dada pelo Direito Penal não aparece como pressuposto necessário para a sentença tributária, tendo em vista que a existência de uma conduta delitiva ou a determinação de sua autoria não são antecedentes lógicos ao nascimento do crédito tributário<sup>8</sup>. Facilmente percebe-se que esse modelo é amplamente rejeitado nesse contexto.

---

<sup>5</sup> Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

<sup>6</sup> LOPES JR., Aury. **Direito Processual Penal**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 510-511.

<sup>7</sup> FRIDENBERG, Juan Pablo. op. cit., p. 36-37.

<sup>8</sup> FRIDENBERG, Juan Pablo. **Procedimiento penal tributario**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2012. p. 38 ss.

De outra banda, o sistema da *prejudicialidade tributária* prioriza a resolução da questão tributária em relação ao crime.

Com base nesse entendimento, antes do processo penal há a necessidade de uma decisão com caráter firme acerca da existência e quantia da obrigação tributária, ficando impedido o exercício da ação penal ou o julgamento do delito enquanto pendente decisão definitiva em torno da questão tributária.

Esse modelo de prejudicialidade é de análise obrigatória no Direito Penal Econômico, pois geralmente o delito é descoberto durante a atuação dos órgãos e agências especializadas da Administração Pública.

Diante disso, uma opção evidente seria submeter a análise do cometimento do crime ao conhecimento do órgão julgador apenas depois de resolvida a questão técnica envolvida no expediente administrativo, como forma de favorecer a especialidade na análise das questões tributárias<sup>9</sup>.

Em decorrência desse entendimento, parte da doutrina defende que a possibilidade de o sujeito passivo da obrigação tributária ser condenado por crime tributário quando não há responsabilidade tributária, seria o mesmo que admitir que alguém fosse condenado por homicídio com a vítima assistindo ao julgamento.

Assim, inexistindo responsabilidade tributária, não se poderia falar em responsabilidade penal<sup>10</sup>.

Tal sistema é de ordem fundamental na análise do tema proposto neste artigo, todavia, para fins didáticos será realizada uma breve exposição dos outros dois sistemas ainda faltantes.

A terceira via encontrada para a solução do problema da relação entre as instâncias seria a *separação de vias*, de forma absoluta. Nesse sistema, as questões tributária e criminal se desenvolvem paralelamente, mediante procedimentos e autoridades distintas, de acordo com o respectivo ordenamento jurídico.

Na presença de indícios de cometimento de delito tributário, a autoridade fiscalizatória comunica imediatamente à autoridade responsável no âmbito criminal, o que motiva a tramitação simultânea de dois expedientes, nas esferas tributária e penal. Pretende-se, por sua vez, a imediata investigação do crime tributário, assim como a determinação e exigência da obrigação tributária.

---

<sup>9</sup> Idem. p. 43.

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: \_\_\_\_\_ (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 33.

Criticamente analisando tal sistema, evidencia-se o risco de que sejam prolatadas duas sentenças contraditórias sobre o mesmo assunto<sup>11</sup>.

O último sistema a ser abordado seria a *unidade de jurisdição*, que atribui competência e jurisdição de ambas as matérias (penal e tributária) ao mesmo órgão. Nessa perspectiva, o mesmo juiz aplica as normas tributárias e penais, com poder para resolver ambas as questões, sendo que na própria sentença já restará determinada a quantia devida a título de tributo, bem como eventual pena privativa de liberdade a ser aplicada.

Em tal concepção, não haveria obstáculos processuais para a imediata investigação do ilícito, uma vez que a decisão iria gerar efeitos no plano obrigacional tributário, além de gerar efeitos no âmbito processual penal.

Para FRIDENBERG (2012), esse seria o modelo ideal a ser adotado, porém, adverte que para sua adoção é necessário um grau de formação multidisciplinar pelos órgãos chamados a acusar e decidir<sup>12</sup>.

Enunciados os quatro sistemas de prejudicialidade entre as esferas penal e tributária, salienta-se que há certa predominância doutrinária de adoção do modelo de *prejudicialidade tributária*.

Ainda que respeitados os demais posicionamentos acima referidos, entende-se que a solução passa mais próxima do sistema de prejudicialidade tributária, acima descrito.

Nessa esteira de posicionamento, o Direito Penal Tributário seria visto como um *complexo normativo de segundo grau*, pois elabora seus conceitos a partir do Direito Tributário. Desse modo, as condutas que compõem o substrato fático do Direito Penal Tributário não se encontram no mundo natural, mas no universo conceitual do ramo jurídico que constitui seu antecedente lógico, qual seja, o Direito Tributário.

Diante disso, somente seria possível se cogitar de delito tributário se e quando estiver positivada a infração tributária na esfera administrativa.

Em outras palavras, o término do procedimento administrativo constitui condição de procedibilidade para o processo penal em tais delitos.

Da mesma maneira, quando houver discussão judicial acerca do tributo, igualmente não é viável a abertura de processo criminal contra o acusado, pois o delito ainda não estaria aperfeiçoado, no plano jurídico-tributário, o que constituiria óbice à abertura de processo criminal contra o acusado<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> FRIDENBERG, Juan Pablo. *op. cit.* p. 65-66.

<sup>12</sup> *Idem.* p. 54 ss e 96-97.

<sup>13</sup> SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 100 ss.

Também BITENCOURT e MONTEIRO (2013) destacam dois argumentos que fundamentam a necessidade do término do procedimento administrativo fiscal para se dar início à persecução penal. Em primeiro lugar, a constituição do crédito tributário serve para determinar a quantia devida ao Fisco, possibilitando, por consequência, a regularização do contribuinte perante a Fazenda Pública.

Outro argumento seria que o término do procedimento serviria para a definição da efetiva existência do crédito tributário, repercutindo na própria materialidade do delito, constatando se houve efetiva supressão ou redução do tributo<sup>14</sup>.

O argumento acima narrado é essencialmente importante quando se verifica que corriqueiramente a legislação tributária gera efeitos na responsabilização criminal dos acusados. Nesse sentido, destacam-se as constantes normas que dispõem sobre os programas de parcelamento de débitos, na esfera federal<sup>15</sup>, que atribuem ao parcelamento (causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário) a consequente suspensão da pretensão punitiva estatal, assim como à quitação dos valores devidos a consequente extinção da punibilidade na esfera criminal.

Em grande debate acerca da matéria, o que inclusive teve reflexo no posicionamento dos Tribunais, o Supremo Tribunal Federal houve por bem em buscar a resolução da controvérsia por meio da Súmula Vinculante<sup>16</sup> 24, que restou assim redigida:

---

<sup>14</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 71.

<sup>15</sup> Nesse sentido a Lei 10.684/03: “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

Em idêntico sentido, a Lei 11.941/09: “Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”.

<sup>16</sup> Apenas para fins de definição, a Súmula Vinculante é instrumento previsto na Constituição que busca essencialmente a segurança jurídica, impondo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal aos demais órgãos do Poder Judiciário e Administração Pública em geral: Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar 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

“NÃO SE TIPIFICA CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, PREVISTO NO ART. 1º, INCISOS I A IV, DA LEI Nº 8.137/90, ANTES DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO”.

Inicialmente, destaca-se que existem outros crimes tributários além daqueles mencionados na Súmula acima referida. Em suma, o Supremo Tribunal Federal entendeu na ocasião que apenas os crimes tidos como *materiais*, ou seja, que exigem a produção de resultado para a sua consumação, deveriam aguardar a constituição definitiva do crédito tributário para a apuração na seara criminal.

Contudo, o entendimento aqui adotado entende necessário o encerramento do procedimento administrativo fiscal para todos os delitos contra a ordem tributária.

A fundamentação consiste no fato de que todo o tipo penal relativo aos delitos fiscais seria indissociavelmente ligado ao ilícito fiscal, ou seja, haveria verdadeira tipicidade condicionada à constituição definitiva<sup>17</sup>.

Ademais, relevante salientar que a Administração Pública instaura diversos procedimentos fiscais visando constituir o crédito tributário por meio do lançamento, sendo que, da mesma forma, os autos de infração são lavrados em razão de diversas circunstâncias.

Decorrente disso, as ações fazendárias podem revelar imperfeições ou até mesmo ilegalidades, a depender dos critérios, documentos e procedimentos adotados, o que implica em dizer que nem sempre uma autuação terá como consequência a manutenção das exigências tributárias, sendo que ao contrário do que possa supor, em inúmeros procedimentos fiscais as decisões acabam por demonstrar a insubsistência do auto de infração.

Portanto, o fato de o Fisco ter dado início ao procedimento fiscalizatório não significa que se esteja diante de um ilícito (tributário ou criminal), pois quando não se apura e demonstra cabalmente a situação tributária acaba por se esvair a materialidade do ilícito fiscal, e, por consequência, do ilícito criminal<sup>18</sup>.

O que é oportuno destacar, desde logo, é que a alegada independência das esferas não pode servir como fundamento para que se admita que possa haver o início de um

---

indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

<sup>17</sup> COSTA JR., Paulo José; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e Delitos Fiscais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 90-91.

<sup>18</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 199-200.



processo penal, pelo Estado, por supressão ou redução de tributo, caso o próprio Estado informe ao criminalmente acusado que a exigibilidade do crédito tributário, que deu origem à persecução penal, está com a exigibilidade suspensa, por exemplo, por força de uma impugnação administrativa<sup>19</sup>.

Esse é o único entendimento que se coaduna com o princípio da intervenção penal mínima, que aponta o Direito Penal como a última instância de tutela do Direito (*ultima ratio*), pois é a que atua com maior “violência” no âmbito social, indicando que sua aplicação deve ser reservada apenas às agressões de máxima gravidade<sup>20</sup>.

Indo mais adiante, pela leitura das atuais disposições normativas com relação ao tema, facilmente se percebe a aproximação entre a exigibilidade do crédito tributário e a pretensão punitiva estatal nos crimes contra a ordem tributária.

O que se está afirmando é que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>, devem ser vistas como causas de suspensão da pretensão punitiva estatal nos delitos tributários.

Em razão disso, diante da inarredável aproximação entre a exigibilidade do crédito tributário e a pretensão punitiva estatal na esfera criminal, concorda-se com MACHADO (2011) quando coloca que não somente o pagamento, mas também as outras causas de extinção do crédito tributário podem ser vistas como passíveis de extinção da punibilidade do crime tributário<sup>22</sup>.

Decorrente lógica da prejudicialidade tributária ora defendida, as causas de extinção do crédito tributário também devem ser consideradas causas extintivas da punibilidade na esfera criminal.

Encerrada a breve análise acerca dos modelos de prejudicialidade tributária, bem como adotado o posicionamento naquela que se entende mais adequada ao ordenamento

---

<sup>19</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira de. Procedimento Administrativo Tributário e Ação Penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares. (coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 124.

<sup>20</sup> CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 3.

<sup>21</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 388-389.

jurídico brasileiro, passa-se a observar a alteração legislativa produzida pela Lei nº 13.988/2020.

Para tanto, transcreve-se o dispositivo alterador, para fins de melhor compreensão da matéria:

Art. 28. A [Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:  
“[Art. 19-E](#). Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o [§ 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

Como se vê, trata a alteração legislativa de afastar o denominado “*voto de qualidade*” em casos de empate nos julgamentos de processos administrativos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e desde logo, por força legal, resolver o julgamento em favor do contribuinte.

Apenas para informação, referido “*voto de qualidade*”, conforme §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972, é aquele proferido pelos representantes da Fazenda Pública ocupantes dos cargos de presidente das Câmaras e Turmas do CARF, para casos de empate nos seus julgamentos colegiados.<sup>23</sup>

Não se desconhece a publicação de Medida Provisória que, sob nº 1.160/2023, em 12 de janeiro de 2023, retoma a referida sistemática de desempate. Contudo, ainda que seja convertida em Lei, o tratamento jurídico quanto à retroatividade da aplicação da Lei nº 13.988/2020 para fins penais, salvo melhor juízo, não sofre alteração, conforme se defende nas considerações finais deste artigo.

### **3. DA RETROATIVIDADE DA NORMA PENAL BENÉFICA E A MANIFESTAÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA**

Em se tratando de Direito Penal, a regra é a irretroatividade da norma. Isso ocorre diante da preocupação do direito penal de impedir que o legislador possa considerar como crime um determinado comportamento que era considerado lícito ao tempo de sua prática.

---

<sup>23</sup> § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#)).

De outra banda, fica evidente que o referido princípio não pode ser aplicado quando se trate de uma alteração da lei penal que funcione de maneira favorável ao acusado.

Note-se que o Direito Penal se constitui em normatividade de *ultima ratio*, ou seja, de última medida, motivo pelo qual não mereceria qualquer apoio um entendimento de acordo com o qual o princípio da proibição da retroatividade da lei penal fosse absoluto, ou então, que implicasse a imposição de normas menos favoráveis ao agente<sup>24</sup>.

No ordenamento jurídico brasileiro, a ideia acima exposta encontra expressa disposição constitucional<sup>25</sup>, assim como no Código Penal, ou seja, a retroatividade da lei que gera benefícios ao imputado é inquestionável no nosso sistema.

Note-se, especialmente, o que diz o parágrafo único do art. 2º do Código Penal:

Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

Parágrafo único - **A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado (grifou-se e sublinhou-se).**

A norma é clara o abarcar *qualquer modo* de favorecimento ao agente. Aplicável a retroatividade até mesmo aos casos com sentença condenatória transitada em julgado!

E a menção a tais disposições não é realizada ao acaso, uma vez que antes da sanção ao teor da Lei referida no item anterior, a Procuradoria Geral da República encaminhou ofício à Presidência da República, salientando a possibilidade de que o referido dispositivo legal poderia ocasionar a extinção de processos criminais.

Nos termos da manifestação do representante do Ministério Público Federal<sup>26</sup>:

Além do aspecto formal, a validação do art. 29 do PLC n.º 2/2020 pode afetar a eficácia e a credibilidade do sistema persecução penal pátrio, no que se refere ao combate aos crimes fiscais.

Isso porque a sua sanção pode dar azo à aplicação retroativa do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, com fundamento no art. 5º, XL, da Constituição Federal de 1988, bem como no art. 2º, parágrafo único, do Código Penal, desconstituindo inúmeros créditos tributários definitivamente constituídos a partir de julgamentos do CARF em que, verificado o empate, houve o voto de qualidade por parte dos Presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais, conselheiros representantes da Fazenda Nacional, e provocando, por consequência, o trancamento de várias e importantes ações penais em curso. Ademais, pode ocasionar o imediato arquivamento de inúmeras

<sup>24</sup> COSTA, José de Faria. **Noções Fundamentais de Direito Penal** (fragmenta iuris poenalis). 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. p. 87.

<sup>25</sup> XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

<sup>26</sup> Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgp/documentos/OficioPR.pdf>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

Representações Penais para Fins Penais, ante a desconstituição dos créditos tributários subjacentes, impedindo, assim, o início ou desenvolvimento de investigações.

Nos termos do Enunciado nº 24 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal “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”. Assim, a instauração de investigações e o oferecimento de denúncia por crimes contra a ordem tributária dependem do término do procedimento administrativo e da consequente constituição definitiva do crédito tributário, indispensável condição de procedibilidade.

Sucedem que, em incontáveis casos, o término do procedimento administrativo somente se verifica após o esgotamento dos recursos administrativos no âmbito do CARF, os quais, eventualmente, são decididos a partir do voto de qualidade de conselheiros representantes da Fazenda Nacional, o que é perfeitamente legítimo e constitucional, conforme exposto no parecer apresentado por este Órgão Ministerial na ADI 5.731/DF (cuja cópia acompanha o presente expediente), que pende de julgamento [1].

Em tais casos, alegar-se-á que, tratando-se de lei que repercute na esfera penal de forma mais benéfica, deve ser aplicada retroativamente, comprometendo-se importantes investigações e processos em curso, impedindo-se que tantas outras se iniciem a partir das representações encaminhadas pelas RFB. Por fim, do ponto de vista tributário, a aplicação retroativa do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 poderá embasar inúmeros pedidos de restituição dos tributos e/ou valores acessórios recolhidos, em prejuízo ao erário.

Portanto, a retroatividade da Lei nº 13.988/2020, para fins penais, foi sustentada pelo Procurador-Geral da República para solicitar o veto do referido dispositivo legal. Todavia, ao contrário do requerido, o dispositivo não foi vetado, o que torna especialmente necessária e útil a análise realizada neste artigo.

Ao final, observa-se que não se desconhece que o dispositivo legal abordado teve a constitucionalidade questionada por meio de Ações Diretas ajuizadas junto ao Supremo Tribunal Federal; contudo, até a data de elaboração deste artigo o julgamento ainda não estava concluído, sendo que o posicionamento parcial, conforme noticiado em site especializado<sup>27</sup>, é pela improcedência das ações, ou seja, pela manutenção do mencionado dispositivo. E já há notícias de que decisões judiciais proferidas vêm julgando extinta a punibilidade de processos criminais, em virtude da redação da Lei abordada neste artigo<sup>28</sup>.

Por oportuno, cabe referir a publicação, em 12 de janeiro de 2023, da Medida Provisória nº 1.160/2023, que objetivamente busca o retorno da sistemática do voto de qualidade pelo CARF:

---

<sup>27</sup> Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

<sup>28</sup> Confira-se em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-17/mudanca-juiza-anula-condenacao-sonagacao>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023; e <https://www.conjur.com.br/2021-jul-26/cappi-fim-voto-qualidade-extincao-punibilidade-criminal>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

Art. 1º Na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

No entanto, a questão jurídica ora tratada diz respeito à retroatividade da Lei nº 13.988/2020 especialmente para fins penais. Por isso, havendo ou não posterior modificação da norma, seja em 2023, ou anos posteriores, permanece a possibilidade da aplicação do entendimento aqui defendido, de sua retroatividade, salvo melhor juízo e respeitadas as opiniões em contrário.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A partir da abordagem acima realizada, percebe-se claramente que uma norma que aparentemente poderia gerar efeitos apenas no campo do direito tributário, poderá trazer inesperados efeitos em seara diversa (por exemplo, no direito penal), salientando-se que o ordenamento jurídico, apesar de suas divisões, deve manter sua integralidade sistemática.

Nesse sentido, ao que parece, no caso da Lei nº 13.988/2020 a aparentemente simples alteração de regra de julgamento no âmbito dos recursos administrativos no CARF traz consideráveis consequências no âmbito criminal.

Note-se que de acordo com os sistemas de prejudicialidade adotados, defende-se a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para fins de início da persecução penal de crime envolvendo os mesmos tributos.

Esse é o único entendimento que se coaduna com o princípio da intervenção penal mínima, E com base nisso, o que se defende é a necessária retroatividade da legislação alteradora e benéfica ao acusado/condenado, o que é pacificamente admitido na esfera penal, causada por alteração na regra de julgamento de recursos administrativos interpostos pelo contribuinte.

Em outras palavras, os casos que em que a constituição do crédito tributário, pressuposto para o início da persecução penal, se deu por norma (voto de qualidade) posteriormente alterada em benefício do contribuinte (Lei nº 13.988/2020), devem ser revistos, e aplicada, salvo melhor juízo, retroativamente, para fins penais, a norma mais benéfica ao acusado (Lei nº 13.988/2020), mesmo que, em hipótese, seja mais adiante

alterada para readmitir o voto de qualidade (como a possibilidade apresentada pela MP nº 1.160/2023).

Isso porque uma vez válida e eficaz a norma benéfica ao contribuinte/acusado (Lei nº 13.988/2020), ela retroagiu e afetou definitivamente a situação jurídica na esfera criminal. E como sabido e já citado, a norma posterior (seja a MP nº 1.160/2023, sua eventual conversão em Lei, ou mesmo outra norma posterior), quando em prejuízo ao acusado, não pode retroagir.

Percebe-se, portanto, a importância da reflexão acerca do tema, salientando-se que o presente artigo tem como escopo expressar, de forma eminentemente sucinta, as razões pelas quais o entendimento acima exposto encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAPPI, Flavio Eduardo. **O fim do voto de qualidade do Carf e a extinção da punibilidade criminal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-26/cappi-fim-voto-qualidade-extincao-punibilidade-criminal>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

COSTA, José de Faria. **Noções Fundamentais de Direito Penal** (fragmenta iuris poenalis). 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

COSTA JR., Paulo José; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e Delitos Fiscais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FRIDENBERG, Juan Pablo. **Procedimiento penal tributario**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2012.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira de. Procedimento Administrativo Tributário e Ação Penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

LOPES JR., Aury. **Direito Processual Penal**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: \_\_\_\_\_ (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA. **Ofício 57/2020/ASSEP/PGR**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/OficioPR.pdf>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. <https://www.conjur.com.br/2021-jun-17/mudanca-juiza-anula-condenacao-sonegacao>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023.

\_\_\_\_\_. <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/supremo-forma-maioria-validar-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 03 de janeiro de 2023

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.