

THIAGO DAYAN DA LUZ BARROS

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA DELAÇÃO PREMIADA

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, do Instituto Brasiliense de Direito de Brasília, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre na área de concentração Direito Constitucional, sob orientação do Professor Pós-Doutor João Paulo Bachur.

Brasília

2019

THIAGO DAYAN DA LUZ BARROS

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA DELAÇÃO PREMIADA

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, do Instituto Brasiliense de Direito de Brasília, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre na área de concentração Direito Constitucional, sob orientação do Professor Pós-Doutor João Paulo Bachur.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção
____ (_____).

Banca Examinadora:

Prof. Pós-Dr. João Paulo Bachur
Presidente

Prof. Dr. Marco Aurélio Marrafon

/

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Ao meu Deus, toda honra e toda glória. Dedico este trabalho a minha mãe, grande responsável por me fazer chegar até aqui. A minha esposa Manoella, amor da minha vida, que suportou a minha ausência pacientemente; aos meus filhos “Thiaguinho” e “Noah”, que ainda são pequenos, mas um dia entenderão que a minha ausência nesse período valeu a pena. E, ao meu pai “*in memoriam*” que me fez ser uma pessoa melhor todos os dias.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos ao Professor Bachur, pelos ensinamentos, paciência e pela amizade. Ao grande amigo Marco Marrafon, grande referência ética e técnica, que sempre me incentiva na busca de conhecimento. A todos amigos que fiz no Mestrado, alguns mais chegados que irmãos. Por fim, gratidão Liliane, minha melhor incentivadora. Venci!

RESUMO

BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional). Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2019.

A presente dissertação trata dos efeitos tributários da delação premiada, que trouxe grandes avanços na persecução penal, na recuperação de valores ilícitos e na punibilidade dos criminosos, mas também efeitos antes não previstos. Trata da evolução legislativa e o que está efetivamente disposto na Lei nº 12.850/2013, no que tange aos efeitos e à segurança jurídica do acordo firmado entre Estado, delatores e delatados. Análise da delação frente ao poder tributário, a proteção do contribuinte face ao princípio da confiança e as consequências e efeitos tributários decorrentes da delação. Estudo do processo administrativo tributário que dá ensejo às multas e autuações, ensejando a objetiva discussão e apresentação dos paradoxos do Direito Tributário, com base nos acordos de colaboração. Análise da tributação do ilícito, perdimento de bens e como tributar o que já foi devolvido no acordo de colaboração, se não pertence mais ao delator. Proposta de recebimento do instrumento de denúncia espontânea junto ao Fisco, com exclusão da multa das autuações e discussão da possibilidade “em tese” de transacionar em matéria tributária, vislumbrando-se como alternativa chamar o Fisco para fazer parte do acordo de colaboração, resolvendo-se, em parte, o problema das autuações tributárias.

Palavras-chave: Colaboração. Delação premiada. Efeitos tributários. Multa. Segurança jurídica. Ilícito. Tributação.

ABSTRACT

BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada. 2019.** Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional). Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2019.

This dissertation deals with the tax effects of the award, which has brought great advances in criminal prosecution, recovery of illicit values and punishment of criminals, but also previously unforeseen effects. It deals with the legislative evolution and what is effectively provided for by Law No. 12,850 / 2013, regarding the effects and legal certainty of the agreement between the State, whistleblowers and whistleblowers. Analysis of the offense against the tax power, the taxpayer's protection against the principle of trust and the tax consequences and effects arising from the offense. Study of the tax administrative process that gives rise to fines and assessments, giving rise to the objective discussion and presentation of the paradoxes of Tax Law, based on collaboration agreements. Analysis of taxation of illicit, loss of property and how to tax what has already been returned in the collaboration agreement, if it no longer belongs to the whistleblower. Proposal to receive the instrument of spontaneous denunciation with the tax authorities, excluding the fine of the assessments and discussion of the possibility "in theory" of transacting in tax matters, envisaging as an alternative to call the tax authorities to be part of the collaboration agreement, resolving partly the problem of tax assessments.

Keywords: *Collaboration. Award statement ou Plea bargain. Tax effects. Traffic ticket. Legal certainty. Illicit. Taxation*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREVIATURAS

Art. por artigo

Cf. por confronto ou confira

Obs. por observação

SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
Capítulo 1 - DELAÇÃO PREMIADA	15
1.1 Conceito	15
1.2 Distinção entre colaboração e delação premiada.....	17
1.3 Natureza Jurídica.....	19
1.4 Evolução histórica e legislativa.....	21
1.5. Princípios constitucionais que regem a delação premiada	24
1.6 Requisitos e Benefícios	25
1.6.1 Deixar de oferecer a denúncia e perdão judicial	27
1.6.2 Substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos e redução da pena privativa de liberdade e progressão de regime	27
1.7 Efeitos	28
Capítulo 2 - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO DELATOR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 31	
2.1. Poder tributário.....	31
2.1.1 Estado soberano e o princípio da proteção da confiança.....	32
2.1.2 Direito Tributário	37
2.2 Princípios constitucionais do Direito Tributário.	37
2.2.1. Legalidade	39
2.2.2 Capacidade contributiva.....	40
2.2.3 Isonomia.....	42
2.2.4 Segurança Jurídica.....	43
2.2.5 Vedação ao Confisco.....	46
2.3 Processo Administrativo Tributário.....	47
2.3.1 Multas tributárias	49
Capítulo 3 - PARADOXOS TRIBUTÁRIOS DA DELAÇÃO PREMIADA	52

3.1 Da não tributação do ilícito.....	52
3.1.1. Princípio pecúnia non olet.....	54
3.1.2 Perdimento de bens e a tributação.....	60
3.1.2.1 Conceito de tributo e a tributação decorrente de ato ilícito.....	64
3.1.2.2 Capacidade contributiva e a tributação decorrente dos atos ilícitos.....	66
3.1.2.3 Princípio da isonomia e a tributação decorrente dos atos ilícitos.....	69
3.1.3 Breves comentários	71
3.2. Aceitação do acordo de colaboração premiada como instrumento de denúncia espontânea	72
3.2.1. Aplicações dos efeitos da denúncia espontânea como instrumento de maximização de resultados na delação premiada.....	73
3.2.2 Proibição de cumulação de sanções	77
3.2.3 Paraquedas dourado na área tributária: a equivalência como denúncia espontânea.....	79
3.3.4 Aplicações práticas.....	82
3.2.5 Breve consideração final	86
3.3 Transação em matéria tributária dentro do acordo de colaboração premiada.....	87
3.3.1 Origem da tributação e a necessidade da transação.	89
3.3.2 Conceito de transação e sua previsão legal.	91
3.3.3 Princípios que regem a transação tributária.	94
3.3.4 Transação de direito indisponível e o interesse público.	96
3.3.5 Breve consideração final	99
CONCLUSÃO.....	100
REFERÊNCIAS.....	103

INTRODUÇÃO

No direito hodierno, o tema “delação/colaboração premiada” está cada vez mais presente em nosso cotidiano. Todos os dias, notícias são veiculadas sobre colaborações em andamento ou expectativa de novos acordos. Essa onda de delações se arrasta de norte a sul do Brasil, abrangendo municípios, estados e governo federal.

O presente trabalho, no entanto, não tem por objetivo falar mais do mesmo, reproduzir o que já existe ou apenas pontuar sobre o conceito puro e simples da delação. A intenção principal é discorrer sobre as consequências desse instituto que tem contribuído para que sociedade tome conhecimento dos crimes, antes submetidos a impunidade, e descubra os responsáveis. Mas não só isso, o objeto é colaborar, sobremaneira, para a restituição dos danos causados ao patrimônio e interesse públicos.

A sociedade vem enfrentando uma transformação digital abrupta, com tecnologias prontas para abraçar o mundo, orientada a dados, em parceria com a robótica e sistemas autônomos. Esse mesmo nível de evolução, alcança a ciência do Direito, exigindo significativas mudanças interpretativas do conjunto de princípios, institutos e leis.

A delação premiada é um instituto ainda em processo de maturação. Depois de inúmeros acordos de colaboração, vem se firmando, superando barreiras e a prática vem mostrando as consequências desse negócio jurídico processual¹. Algumas surgem como positivas e outras negativas. Chegou a hora de analisar, de forma mais efetiva e sob o ponto de vista do Direito Tributário e Constitucional, os frutos já colhidos.

Nesta esteira, dentre vários temas, existe uma questão absolutamente sensível, à questão tributária. O compartilhamento dos acordos de colaboração premiada com o Fisco, vem ensejando, para os delatores e delatados, autuações milionárias. E, pasmem, até aqui, indefensáveis.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 127.483/PR**. Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 05 dez. 2019: “A colaboração é um negócio jurídico processual, uma vez que, além de ser qualificada expressamente pela lei como “meio de obtenção de prova”, seu objeto é a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio jurídico o efeito substancial (de direito material) concernente a sanção premial a ser atribuída a esta colaboração.”

Quando o delator acha que “resolveu” sua vida, confessando os crimes, identificando os coautores e devolvendo o produto outrora subtraído, eis que surge o Fisco, sedento de arrecadação, pronto para cobrar, tudo e todos, sem exceção. E mais, sujeitando-se à associação nas atividades ilícitas, para receber sua parte com base no fato gerador.

Dessa forma, a Receita Federal decidiu por tributar² os delatores e delatados, mesmo sobre os valores já devolvidos³, sob o argumento de aplicar o princípio da pecúnia *non olet* a todos esses casos. Porém, existe um problema. Para que exista a tributação é necessário que o delator tenha a capacidade contributiva, ou seja, demonstre disponibilidade econômica. No caso dos delatores, a capacidade financeira já foi suprimida, visto que já foram devolvidos os valores ilícitos, inclusive com multas, juros e eventuais indenizações em favor do Estado.

Portanto, com base nesse tema novo e divergente, o presente trabalho tem por objetivo geral verificar se as autuações fiscais, decorrentes da delação premiada são constitucionais. Alcançado esse objetivo, a ideia é contribuir, trazendo à discussão eventuais soluções que contemplem mecanismos normativos que viabilizem a recuperação integral do produto ou do proveito da conduta ilícita, e, principalmente, evitar que as autuações sejam um desestímulo à celebração dos acordos de colaboração, ao submeterem os delatores às obrigações não estipuladas no acordo.

Para tanto, o trabalho foi dividido em três capítulos. O primeiro discorre sobre o instituto da delação premiada com objetivo de apresentar a evolução legislativa e o que está efetivamente disposto na Lei nº 12.850/2013, no que tange aos efeitos e à segurança jurídica do acordo firmado entre Estado, delatores e delatados.

No capítulo 2, está disposta uma análise frente ao poder tributário e a proteção do contribuinte face ao princípio da confiança, além de introduzir as consequências e efeitos tributários decorrentes da delação. Destaca-se também, que nesse capítulo há de se

2 A Receita Federal já fez autuações que somam R\$ 14,6 bilhões de reais, relacionados a Lava Jato. TRIBUTOS dos delatores da Lava Jato poderão ser cobrados pela Receita. **Correio Braziliense**. Política. Disponível em https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2018/07/11/interna_politica,694407/tributos-dos-delatores-da-lava-jato-poderao-ser-cobrados-pela-receita.shtml. Acesso em: 23 nov. 2019.

3 A Receita Federal tem cobrado tributos sobre os valores das propinas utilizados na operação lava jato. O primeiro a ser autuado foi o doleiro Alberto Youssef, no montante de 1 bilhão de reais. MAGRO, Maíra. Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido. **Valor Econômico**. Disponível em <https://valor.globo.com/politica/noticia/2017/03/27/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido.ghtml>. Acesso em: 01. dez. 2019.

discorrer sobre o processo administrativo tributário que dá ensejo às multas e autuações, ensejando a objetiva discussão.

No capítulo 3 serão apresentados os paradoxos do Direito Tributário com base nos acordos de colaboração. O capítulo foi dividido em 3 partes: a primeira, discorre sobre a tributação do ilícito, perdimento de bens e como tributar o que já foi devolvido no acordo de colaboração, se não pertence mais ao delator; a segunda propõe que o acordo de colaboração, por ser celebrado com o Estado, seja recebido como instrumento de denúncia espontânea junto ao Fisco, excluindo a multa das autuações e; a terceira parte, trouxe à discussão, mesmo diante da complexidade do tema, a possibilidade “em tese” de transacionar em matéria tributária, vislumbrando-se como alternativa chamar o Fisco para fazer parte do acordo de colaboração, resolvendo-se, em parte, o problema das autuações tributárias.

Para alcançar o objetivo proposto, optou-se pela metodologia de abordagem dedutiva, partindo-se do geral para o específico. Antes de passarmos à metodologia de procedimento, faz-se necessário considerar que não existe material doutrinário e nem jurisprudencial que trata especificamente desse viés tributário, frente aos acordos de delação premiada. Poucas pessoas ou quase ninguém tratou a respeito do tema. E, para que os acordos de colaboração, continuem sendo viabilizados, debruçar-se-á sobre a presente discussão a partir dos institutos identificados no problema em busca de soluções para legalidade das consequências do acordo de colaboração e efetividade dos seus efeitos é de suma importância.

Isto posto, elegeu-se como metodologia de procedimento, a pesquisa bibliográfica, no que foi possível, da legislação específica sobre a delação premiada, o auto de infração e os princípios tributários e, também da jurisprudência. Partindo-se destes procedimentos, foi realizada a pesquisa exploratória e explicativa, cuja intenção foi analisar os efeitos decorrentes dos acordos de delação e de que modo podem gerar autuações milionárias indefensáveis. E mais, continuando, o Estado, agindo com base no conjunto de normas hoje existente, contribui para que o maior prejudicado seja o Fisco, visto que terá muita dificuldade em receber parte do que lhe é devido.

Importante esclarecer que o presente trabalho não tem o condão de firmar posicionamento contra o instituto da delação, até porque, esse instituto trouxe positivas mudanças políticas, econômicas e sociais. Pelo contrário, os argumentos serão trazidos apenas para destacar que a celebração dos acordos de colaboração, ainda hoje, não inibe as ações fiscais para satisfazer o crédito tributário. Por isso, uma análise profunda acerca

desses efeitos na esfera tributária, a médio e longo prazo, faz-se necessária, antes de celebrar um acordo de delação premiada.

Capítulo 1

DELAÇÃO PREMIADA

A delação premiada é um instituto novo, com forte presença nos tempos mais atuais, em especial no Direito Penal. De grande valia para o ordenamento jurídico pátrio e, principalmente, para a sociedade de maneira geral, trouxe ao conhecimento da população vários ilícitos contra o patrimônio público que contraria a legislação vigente, a moral e a ética.

O instituto origina-se do ato de acusar ou delatar algum fato criminoso imputado a alguém, ou a si próprio. É muito utilizado, hoje, como sendo uma espécie de acordo entre juiz e o réu. É uma prerrogativa legal que pode extinguir ou atenuar a pena do réu que se propõe a aderir a tal instituto. A delação premiada é tratada como um prêmio em troca da colaboração do réu nos autos. Nasceu com o objetivo de propiciar o descobrimento de infrações penais, mas também como forma de identificação de autoria e participação de agentes em situações singularmente complexas, trazendo, assim, benefícios para o delator e a sociedade.

1.1 Conceito

O Brasil passa por momentos de transformação, especialmente no campo da Ética. Esse fato coloca em ascensão o instituto da delação premiada, que ganhou notoriedade diante do quadro sombrio de corrupção sistêmica que o país vivencia. Crimes, há pouco ocultos, surgem desvelados, urgindo discussões morais mais profundas.

A delação premiada, como instituto da colaboração, trouxe grandes mudanças, também, nos meios de cooperação que já existiam no sistema penal brasileiro. Como técnica, que tem o Estado como concedente de benefícios legais, é usada na investigação para motivar aquele que confessa e ajuda com informações concretas a esclarecer ou impedir algum fato criminoso. O professor Andrey Mendonça nos ensina que:

A colaboração premiada é o meio de prova pelo qual o investigado ou acusado, ao prestar suas declarações, coopera com a atividade investigativa, confessando crimes e indicando a atuação de terceiros envolvidos com a prática delitiva, de sorte a alterar o resultado das investigações em troca de benefícios processuais.⁴

A delação premiada, no entanto, deve ser concretizada de maneira consciente e voluntária⁵. O acusado ou indiciado, que confessa a participação no crime, fornece informações reais dos comparsas e de todas as atividades que foram praticadas em desconformidade com a lei e, com isso, gera a facilitação na desarticulação da cadeia criminosa.

É frequentemente utilizada naqueles crimes de concurso de agentes, onde qualquer dos suspeitos se mostra disposto a colaborar com a revelação de todo o conjunto criminoso, inclusive de objetos, frutos do crime, bem como de pessoas envolvidas com o fato criminoso investigado.

Trata-se de um meio especial de confissão que se utiliza de prêmios como incentivo ao descobrimento da estrutura de grupos organizados em ações criminosas. Pode-se dizer que é um mapa para o descobrimento de provas, já que a delação, em si, não pode ser considerada como uma prova em si mesma e, sim, um meio para a sua obtenção. Em decorrência da sua relação de confiança entre os integrantes de crimes organizados, ou mesmo da relação de medo entre os integrantes, a delação se mostra como meio apto a quebrar a irmandade nos círculos internos do crime organizado⁶.

O acordo deve ser avençado de modo livre e consensual, isto é, sem qualquer espécie de coação física ou moral em face do delator. A partir da colaboração, o Estado buscará as provas necessárias para a solução e o impedimento de novos crimes, bem como punir os verdadeiros líderes da organização criminosa.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, conceituou o presente instituto, como:

A colaboração premiada é um negócio jurídico processual, uma vez que, além de ser qualificada expressamente pela lei como “meio de obtenção de prova”, seu objeto é a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio

⁴ MENDONÇA, Andrey Borges de. A colaboração premiada e a nova lei do crime organizado (Lei n. 12.850/13). **Custos legis: A revista do Ministério Público**. (S.I.), v. 4. 2013.

⁵ “Voluntariedade: é a ação ou omissão empreendida livre de qualquer coação física ou moral. Difere da espontaneidade, que, em direito penal, significa conduta sinceramente desejada, fruto da aspiração íntima de alguém”, conf. NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007, p. 946.

⁶ ALMEIDA, Jonas Reggioro; OLIVEIRA FILHO, Ênio Walcácer de. A evolução da colaboração premiada na legislação nacional e no direito comparado. **Vertentes do Direito**. v. 4, n. 1, 2017, p. 22.

jurídico o efeito substancial (de direito material) concernente à sanção premial a ser atribuída a essa colaboração.⁷

Nesse sentido, a delação premiada é um instrumento jurídico que leva à verdade real dos fatos. É importante instrumento para inibir o cometimento de crimes e tem como foco principal desarticular quadrilhas criminosas, evitando assim a prática de novos crimes.

Diante disso, o acordo da delação premiada se perfaz em um instrumento de acordo entre juiz e o réu ou indiciado, que traz benefícios para ambas as partes.

Portanto, a delação premiada é um acordo realizado entre acusador e defesa, visando o esvaziamento da resistência do réu e a sua conformidade com a acusação, com o objetivo de facilitar a persecução penal em troca de benefícios ao colaborador, reduzindo as consequências sancionatórias à sua conduta delitiva⁸.

Em outras palavras, a delação premiada é, assim como a transação penal, uma hipótese de justiça negociada. O Estado prevê um acordo que resulta num benefício ou prêmio de redução de pena e até de isenção penal, sendo necessária a efetividade na colaboração para a concessão do prêmio.

A delação constitui-se de instrumento poderoso que confere mais eficiência investigativa e elucidativa. O delator age, proativamente, no sentido de ajudar a Justiça com informações importantes na elucidação de ilícitos e na identificação dos coautores.

1.2 Distinção entre colaboração e delação premiada

Num primeiro momento não há que se falar em diferenciação entre esses dois institutos. Porém, considerando a existência de divergência doutrinária, necessário fazer, em poucas linhas, breve distinção, mesmo que, ambas levem ao mesmo resultado final.

Diante do tema, pode-se dizer que a delação é um ato onde um corréu ou partícipe de forma espontânea e voluntária, entrega seu parceiro de crime, a estrutura criminosa, e, ajuda o Estado a obter mais provas úteis com o intuito de desvendar a conduta ilícita.

Portanto, segundo o Guilherme Nucci a delação significa: acusar, denunciar ou revelar. Processualmente, somente tem sentido falar em delação quando alguém,

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 127.483/PR**. Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 05 dez. 2019.

⁸ VASCONCELLOS, Vinícius G. **Colaboração premiada no processo penal**. 2. ed. São Paulo: RT, 2018, p. 62.

admitindo a prática criminosa, revela que outra pessoa também te ajudou de qualquer outra forma⁹.

No caso da colaboração premiada, o conceito é mais abrangente. O colaborador pode confessar o crime praticado por ele mesmo e deixar de imputar conduta criminosa a terceiros. Nesse caso, o agente seria apenas colaborador.

Conforme preceitua Luiz Flávio Gomes:

A colaboração premiada é um instituto previsto na legislação por meio do qual: um investigado ou acusado da prática de infração penal decide confessar a prática do delito e, além disso, aceita colaborar com a investigação ou com o processo fornecendo informações que irão ajudar de forma efetiva na obtenção de provas contra os demais autores dos delitos e contra a organização criminosa, na prevenção de novos crimes na recuperação do produto ou proveito dos crimes ou na localização da vítima com integridade física preservada, recebendo o colaborador, em contrapartida, determinados benefícios penais.¹⁰

De maneira breve, a delação é mais específica, tem a intenção de delatar sobre um crime, apontar culpados, devolver o produto do crime e requerer os benefícios necessários. De modo que a colaboração é um instrumento mais abrangente, tem a perspectiva de colaborar, prestar esclarecimento, declarações e ajudar na busca da elucidação de todos os crimes possíveis. Como dito linhas acima, na colaboração, não necessariamente, se faz obrigatória a entrega de outros agentes criminosos.

No presente trabalho o foco principal é discutir os efeitos do acordo de delação, exclusivamente, na seara tributária. De modo que, a intenção precípua do trabalho é analisar, constitucionalmente, se as informações constantes nos acordos de colaboração podem servir de provas para que o Fisco lavre Auto de Infração cobrando os tributos decorrentes das operações confessadas pelo delator.

A simples distinção entre delação e colaboração não altera o formato do estudo, mas, necessário destacar que, independente do nome que se dá ao instituto acobertado pela Lei nº 12.850/2013, importante trazer a solução de eventuais dúvidas.

⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de processo penal e execução penal**. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 456.

¹⁰ GOMES, Luiz Flávio. Origens da delação premiada e da justiça consensuada. **Cartaforense**. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/origens-da-delacao-premiada-e-da-justica-consensuada/14866>. Acesso em: julho 2019.

1.3 Natureza Jurídica

A natureza jurídica da delação premiada, conforme dispõe o art. 3º, caput, da Lei nº 12.850/2013¹¹, é meio de obtenção de prova. Por isso, não se reveste do patamar jurídico da prova considerada em si. Enquanto o meio de prova se presta ao convencimento direto do julgador, os meios de obtenção de prova somente indiretamente, e, dependendo do resultado de sua realização, poderão servir à reconstrução da história dos fatos.¹²

Sobre a diferenciação estabelecida entre meio de prova e meio de obtenção de prova, Gustavo Badaró, traz uma conceituação mais didática, estabelecendo que:

A diferença é que, enquanto os meios de prova são aptos a servir, diretamente, ao convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática (por exemplo, o depoimento de uma testemunha, ou o teor de uma escritura pública), os meios de obtenção de provas (por exemplo, a busca e apreensão) são instrumentos para a colheita de elementos ou fontes de provas, estes, sim, aptos a convencer o julgador (por exemplo, um extrato bancário [documento] encontrado em uma busca e apreensão domiciliar). Ou seja, enquanto o meio de prova se presta ao convencimento direto do julgador, os meios de obtenção de prova somente indiretamente, e dependendo do resultado de sua realização, poderão servir à reconstrução da história dos fatos.¹³

A natureza jurídica da delação premiada gera um debate doutrinário, pois seus efeitos são dúplices, meio de prova para o investigador (Ministério Público ou Polícia Judiciária) e meio de defesa para o acusado¹⁴.

Entretanto, a delação premiada consiste numa técnica especial de investigação, meio de obtenção de prova advindo de um negócio jurídico processual personalíssimo, que gera obrigações e direitos entre as partes celebrantes (Ministério Público e colaborador)¹⁵.

¹¹ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

¹² BADARÓ, Gustavo. **Processo penal**. Rio de Janeiro: Campus 2012, p. 270.

¹³ BADARÓ, Gustavo. **A colaboração premiada: meio de prova, meio de obtenção de prova ou um novo modelo de justiça penal não epistêmica?** In: BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza de Assis (org.). **Colaboração Premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

¹⁴ Da Silva, Marcos Vinícius Lopes. **Colaboração Premiada: aspectos teóricos e práticos**. Coordenação de André Luis Callegari. São Paulo: Saraiva educação, 2019, p. 205.

¹⁵ BRASIL. **Recurso ordinário em Habeas Corpus nº 69.988/RJ**. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 25 de outubro de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 05 dez. 2019.

Necessário ressaltar que a jurisprudência e doutrina brasileira definiram o entendimento de que o acordo de delação premiada é um meio de obtenção de prova.¹⁶

Nesse mesmo sentido, na seara normativa, de acordo com o art. 1º da Orientação Conjunta nº 01/2018 do Ministério Público Federal, o “acordo de colaboração premiada é negócio jurídico processual, meio de obtenção de prova [...]”.¹⁷

E mais, na vereda do Supremo Tribunal Federal, é consensual a definição do acordo de colaboração premiada como um negócio jurídico processual.

Nesse sentido, veja-se a afirmação do Ministro Roberto Barroso de que “[...] o acordo de colaboração premiada é um negócio jurídico processual personalíssimo, o que significa dizer que suas cláusulas produzem efeitos apenas nas esferas jurídicas do colaborador e do Órgão Acusador”¹⁸. A mesma referência foi feita pelo Ministro Edson Fachin, em julgamento pelo pleno da suprema corte:

[...] tratando-se de negócio jurídico processual personalíssimo celebrado entre o Ministério Público e o colaborador, do qual não participa o poder judiciário, ao qual compete, exclusivamente, a aferição da regularidade, voluntariedade e legalidade do acordo.¹⁹

Outros Ministros, em decisões importantes, suscitam o entendimento de que a delação premiada é um negócio jurídico personalíssimo²⁰.

Entretanto, por se tratar de um negócio jurídico personalíssimo, o acordo de colaboração não pode ser impugnado por coautores ou partícipes do colaborador na organização criminosa e nas infrações penais por ela praticadas, ainda que venham a ser expressamente nominados no respectivo instrumento no “relato da colaboração e seus possíveis resultados”²¹. A eventual desconstituição de acordo de colaboração tem âmbito de eficácia restrita às partes que o firmaram.

¹⁶ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza de Assis (org.). **Colaboração Premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

¹⁷ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. 2. e 5. Câmaras de Revisão. **Orientação Conjunta nº 01 de 23 de maio de 2018**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/orientacoes/orientacao-conjunta-no-1-2018.pdf>. Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inq 4405 AgR**. 1. Turma. Relator: Ministro Roberto Barroso, 27 de fevereiro de 2018. Acórdão Eletrônico. Dje-064, 05 de abril de 2018.

¹⁹ a) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet 7074 QO**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Edson Fachin, 29 de junho de 2017. Acórdão Eletrônico. Dje-085, 03 de maio de 2018.

b) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pet 7509. 2. Turma Relator: Ministro Edson Fachin, 03 de abril de 2018. Acórdão Eletrônico. Dje-092, 14 de maio de 2018.

²⁰ CALLEGARI, André Luis; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração Premiada: Lições práticas e teóricas de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Livraria do Advogado. Porto Alegre; 2019, p. 22.

²¹ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 6º, I.

Resta, portanto, claro que a delação premiada consiste num acordo de vontades. Tem natureza jurídica de contrato. Firmado, de forma efetiva e voluntária, obedecendo os requisitos legais, trará benefícios para todas as partes envolvidas, já que também é outorgado o poder de deliberar sobre seus efeitos.

1.4 Evolução histórica e legislativa

A delação premiada surgiu no Brasil, ainda no direito Reíno²². Foi instituída com o objetivo de agraciar aqueles que delatassem os autores e partícipes do crime de falsificação de moeda e, sobretudo, do crime gravíssimo de “lesa-majestade” que poderia cominar na pena de morte.

Num cenário mundial, a delação surgiu, primeiramente, na Inglaterra, no ano de 1775. O delator era chamado de colaborador. A decisão do Tribunal Inglês surgiu depois que um juiz declarou admissível o testemunho do acusado contra os seus cúmplices.

No direito norte americano o instituto da delação surgiu nos anos 60, do Século XX, com o nome conhecido como “*plea bargaining*”²³. Na época, a justiça americana enfrentava grandes problemas com a máfia e os integrantes que eram presos se recusavam a colaborar devido ao medo de serem punidos pela organização criminosa à qual pertenciam. Porém, como meio de obter a colaboração, a justiça americana ofereceu benefícios de redução de pena e proteção pessoal para os delatores. Ademais, apesar das críticas sobre as diferentes soluções para os conflitos através das “*bargains*”, sua lógica é inequívoca: a verdade pública é fruto de uma negociação explícita e sistemática entre as partes²⁴.

O instituto da colaboração premiada, entrou em voga no direito processual italiano, em contexto de combate ao terrorismo, notadamente a partir de meados da década de 1970. Em momento subsequente, no início da década de 90, veio a ser utilizada

²² OTHON SIDOU, José Maria. **Dicionário Jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. ISBN 85-218-0296-X, p. 298. Diz-se do direito aplicado no Brasil durante o período colonial, em maior parte configurado nas Ordenações Filipinas, de 1603.

²³ *Plea Bargain* é um instituto processual penal norte-americano voltado para o molde da justiça penal negocial (ou consensual). Negociação entre o acusador e o acusado dentro do processo crime, no qual o órgão de acusação oferece uma proposta de acordo que pode reduzir a pena pleiteada, modificar o tipo de crime ou mesmo reduzir o número de crimes imputados na denúncia.

²⁴ LIMA, Roberto Kant de. Polícia, justiça e sociedade no Brasil: uma abordagem comparativa dos modelos de administração de conflitos no espaço público. São Paulo. In: **Revista de Sociologia Política** n. 13, novembro de 1999, p. 28.

na operação mãos limpas²⁵, objetivando a repressão das práticas de corrupção governamental.

Ainda, *an passant*, pelo direito comparado, encontramos na Alemanha a figura do “*Kronzeugenregelung*” em que o Estado concede um prêmio ao acusado que colabora com a justiça. Assim, o suposto delinquente que revela ao Tribunal os seus conhecimentos de eventuais ações criminosas praticadas por terceiros – conectadas à própria persecução e punição de seus delitos – termina por gozar de concessões legais, sendo esses agentes denominados de “colaboradores” (*Kronzeuge*²⁶ ou *Aufklärungsgelhilfe*²⁷), nos processos de investigação.

Em suma, se o agente atuar voluntária ou seriamente para impedir a resistência de associações criminosas ou a realização de seus objetivos, revelando a autoridade tudo o que sabe, pode receber as benesses da diminuição da pena ou perdão judicial.

Na atualidade brasileira, o direito italiano é mais citado, pois a operação emblemática no Brasil (Lava Jato) que provocou toda essa discussão e os estudos a respeito da colaboração premiada deriva da ação “Operação mãos limpas”, proveniente da Itália. Nesse caso, a operação italiana trouxe de volta a punibilidade e diminuiu a violência no país.

Ocorre que a máfia italiana estabeleceu raízes profundas dentro das administrações públicas e, posteriormente, dentro do próprio Judiciário e dos órgãos de segurança. O poder criminoso era tão grande que se tornou mais sério e sólido que o próprio poder estatal, com leis e códigos de ética próprios.

A partir do crescimento do instituto da delação premiada, mais crimes foram descobertos, permitindo que certas estruturas criminosas, até então impenetráveis e caracterizadas por altas medidas de conspiratividade fossem desvendadas.

O legislador brasileiro avaliou, assim, que os órgãos de persecução penal, agindo somente com medidas “externas” de investigação, sem contar com o apoio de um dos integrantes da organização, não obteriam as informações necessárias sobre graves delitos.

²⁵ Denominada “*operação mani pulite*” (mãos limpas) constitui um momento extraordinário da história contemporânea do judiciário Italiano. Uma das mais impressionantes cruzadas judiciária contra a corrupção política e administrativa.

²⁶ *BT-Drs. 16/6268, 12; Eisenberg, Beweisrecht der StPO, 9. Aufl. 2015, Rn. 942; LR-StPO/Ignor/Bertheau, 26. Aufl., Vor § 48 Rn. 54; König, NJW 2009, 2481; Mühlhoff/Pfeiffer, ZRP 2000, 121, 122; Ostendorf, ZIS 2013, 172, 175: Der Täter als Zeuge der, Krone, d.h. des Staates zur Aufklärung oder Verhinderung von schweren Straftaten”.*

²⁷ *BGH, StV 2008, 451, 452; BGH, NStZ-RR 2009, 212; BGHR StGB § 46b Abs. 1 Nr. 1 Aufdeckung 1; BGH, Beschluss v. 13.03.2013 – 4 StR 547/12, Rn. 14 juris; LG Osnabrück, Urteil v. 23.03.2013 – 10 KLS 37/11, 10 KLS – 1100 Js 39222/11 – 37/11, Rn. 208 juris; Mühlhoff/Pfeiffer, ZRP 2000, 121, 122.*

Não há dúvida de que tal instituto, dentro e fora do Brasil, serve como um importante instrumento de combate às organizações criminosas.

No Brasil, institutos semelhantes à delação premiada foram previstos há muito tempo em várias leis esparsas. Como instituto, objeto do presente trabalho, adquiriu corpo e forma, com a promulgação da Lei nº 12.850/2013²⁸.

Antes da citada lei, porém, há que se ressaltar as diversas outras leis que também beneficiavam a “negociação no processo penal”, tais como: Lei nº 7.492/1986²⁹, art. 25; Lei nº 8.072/1990³⁰, art. 8º; Lei nº 8.137/1990³¹, art. 16; Lei nº 11.343/2006³², art. 41; dentre outras.

Com o advento da Lei nº 12.850/2013, a modalidade de processo negocial cresce e potencializa o combate aos crimes e às organizações criminosas, por meio da regulamentação das especificidades (teóricas e práticas) da figura da colaboração premiada.

Portanto, é possível, para os delatores e o Ministério Público, juntamente ou não, com os delegados de Polícia³³, seguir um mesmo caminho, tendo por objetivo principal fortalecer a construção sólida desse instituto, bem como trazer significativas mudanças positivas na economia, na política e no seio da sociedade de bem.

²⁸ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

²⁹ BRASIL. **Lei nº 7.492 de 16 de junho de 1986**. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7492.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

³⁰ BRASIL. **Lei nº 8.072 de 25 de julho de 1990**. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, XLIII, da CF/88 [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8072.htm. Acesso em: 01 set 2019.

³¹ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

³² BRASIL. **Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006**. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas – SISNAD; prescreve medidas para a prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11343.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

³³ Na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 5.508, foi declarado constitucional o trecho da Lei 12.850/2013 que autoriza delegados de polícia a conduzir acordos de delação, desde que o Ministério Público opine. O Ministro Gilmar Mendes do Supremo Tribunal Federal, relator da ADI fundamenta dizendo que “nada impede que a lei preveja ao juiz o poder de aplicar o perdão judicial contra a opinião do Ministério Público”. Ou seja, fica a cargo do juiz homologar o acordo ou não, independente de quem leve o acordo, pois cabe, posteriormente, ao delator provar o alegado.

1.5 Princípios constitucionais que regem a delação premiada

O Estado tem buscado ampliar a luta e a repressão à criminalidade moderna e desenvolvida, procurando sempre se alinhar quanto as legislações vigentes, com o objetivo de dismantelar as organizações criminosas. No entanto, tem aumentado a discussão e os pontos controvertidos relativos às lacunas que a lei tem deixado, principalmente no tocante a análise dos princípios constitucionais.

Por isso, é imprescindível a discussão do instituto da delação premiada, analisada conjuntamente com os princípios constitucionais, sob pena de criar-se resultados negativos e complexos que, ao invés de ajudar, poderá prejudicar ainda mais a sociedade que espera um trabalho repressivo frente a solução da criminalidade organizada.

Tal análise dos reflexos constitucionais, se firmam na hipótese possível de impugnação de preceitos penais e persecutórios, concluindo pela incompatibilidade constitucional dessas normas, seja por defeito ou excesso, sem a verificação da inconstitucionalidade³⁴.

Desta forma, o que se busca é uma harmonização dos valores constitucionais com a legislação vigente, enfatizando o foco sobre os direitos de liberdade, como condição legitimante das normas de incentivo à colaboração premiada.

Na sequência serão abordados alguns importantes princípios que servem de orientação ao juiz no momento de proferir suas decisões. Constituem um limite ao seu livre arbítrio, garantindo que a decisão esteja de acordo com o ordenamento jurídico, vejamos:

Princípio do estado de inocência – É também conhecido como princípio da não culpabilidade, pois a Constituição Federal declara que ninguém será considerado culpado antes da sentença condenatória transitada em julgado. O fundamento deste princípio está na impossibilidade de antecipação dos efeitos da condenação, antes do trânsito em julgado, conforme art. 5º, LVII, da CF/1988.

Direito a não auto incriminação – Ninguém será obrigado, por nenhuma autoridade ou mesmo por particular, a fornecer, involuntariamente, qualquer tipo de informação ou declaração autoincriminadora ou que produza provas contra si mesmo. No entanto, fazendo a análise do princípio de acordo com as normas da colaboração

³⁴ SÁNCHEZ, Jesus Maria Silva. *La expansión del derecho penal: Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001, p. 118.

premiada, verifica-se que a inconstitucionalidade pode ser arguida pela suposta violação ao direito ao silêncio. Afinal, pode-se considerar como irrenunciável o direito de não confessar. O réu, porém, pode, desde que de livre vontade, dispor de seu direito constitucional de não colaborar, mas caso o faça, o direito insere-se na estratégia processual adotada, visto que, fica à mercê da liberdade do titular do direito.

Contraditório e ampla defesa – Um dos mais importantes princípios, cláusula pétrea estabelecido pela Constituição Federal, no seu art. 5º, LV, que define a possibilidade das partes, em igualdade de condições, praticarem todos os atos tendentes a influir no convencimento do Juiz. A delação premiada pondera este princípio ao colaborador, onde o próprio abre mão deste em prol dos benefícios concedidos a partir de sua cooperação com a Justiça.

Por fim, neste tópico a intenção é abordar sucintamente a análise de alguns princípios constitucionais no processo de delação premiada, sem, todavia, qualquer pretensão de esgotar o assunto. O rol dos princípios não se restringe aos acima delineados, pelo contrário, amplia-se sempre que tal instituto é colocado em análise.

1.6 Requisitos e Benefícios

Como já dito anteriormente, o instituto da delação é um negócio jurídico que deve ser celebrado com o cumprimento de requisitos obrigatórios.

Em 2013, a nova Lei de organizações criminosas ampliou definitivamente a aplicação da colaboração premiada e definiu os requisitos e as espécies de benefícios.

A Lei nº 12.850/2013 ampliou o número de requisitos, que tendem a ser alternativos e mais numerosos do que aqueles previstos na lei de proteção de testemunhas, por exemplo. O mesmo ocorre, se comparado às demais leis anteriores. Logo, a Lei nº 12.850/2013 pode ser considerada mais benéfica. Por analogia, os requisitos da nova lei se aplicam a todos os casos de coautoria, em *bonam partem*³⁵.

Entretanto, mesmo com todas as dificuldades interpretativas, após haver a formalização do acordo de colaboração premiada, independente se com o delegado de polícia, com a manifestação do Ministério Público ou apenas o próprio Ministério Público, será enviado ao juízo competente para eventual homologação. Apenas a título

³⁵ OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de Processo Penal**. 18. ed. rev. e ampl. atual. de acordo com as leis nº 12.830, 12.850 e 12.878, todas de 2013. São Paulo: Atlas, 2014, p. 715.

de explicação, é vedado ao juiz participar das negociações da colaboração premiada. De modo que, reservar-se-á ao magistrado apenas o controle de legalidade do acordo³⁶.

Porém, ao examinar uma colaboração, o magistrado deve, necessariamente, fazê-lo, como determina a legislação, sob a tríplice perspectiva de sua voluntariedade, regularidade e legalidade³⁷. É certo que, ao proceder à homologação do referido pacto negocial, essencialmente fundado no consenso das partes envolvidas, o juiz exerce típica atividade de caráter jurisdicional, pois imprime ao mencionado ajuste a própria autoridade de que se acha investido.

Assim, não há no ato de homologação, exame de fundo acerca do conteúdo dos depoimentos prestados. O mérito só será objeto de apreciação judicial no momento da sentença, em que as declarações prestadas serão valoradas em face das outras provas produzidas no processo, segundo expressamente estabelece a lei de regência³⁸.

Denota-se dizer que, o agente que se dispõe a colaborar com as investigações assume uma diferenciada postura ética de marcado respeito aos valores sociais imperantes, pondo-se debaixo da constelação axiológica que ilumina o ordenamento jurídico e o meio social.³⁹

Ademais, importante destacar que a partir de uma análise conjunta do art. 4º, caput e §§ 2º, 4º e 5º, da Lei nº 12.850/2013⁴⁰, pode se notar que a colaboração premiada pode ensejar diversos benefícios, tais como: deixar de oferecer denúncia; perdão judicial;

³⁶ CALLEGARI, André Luis. LINHARES, Raul Marques. **Colaboração Premiada**: “Lições práticas e teóricas de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. Porto Alegre: Livraria Advogado. 2019, p. 45.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 4º, §7º

³⁸ a) BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 4º, § 11.

b) Vide BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal pleno. **HC nº 127.483**. Rel. Ministro Dias Toffoli. 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 01 set. 2019.

³⁹ AZEVEDO, David Teixeira de. A colaboração premiada num direito ético. **Boletim IBCCrim**. São Paulo, n. 83, p. 6, 1999.

⁴⁰ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 4º, §7º.

substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos; redução da pena privativa de liberdade e progressão de regime, conforme passaremos analisar a seguir.

1.6.1 Deixar de oferecer a denúncia e perdão judicial

O Ministério Público dispendo de elementos basilares para propor a ação penal pública, em princípio da obrigatoriedade da ação penal, deve promovê-la. No entanto, se o delator cumprir os requisitos de: uma, não ser líder da organização criminosa e, duas, for o primeiro a prestar a efetiva colaboração, o representante do *parquet* poderá deixar de oferecer a denúncia.

Entretanto, se a colaboração prestada for relevante para a resolução do crime, poderá o Ministério Público ou o Delegado de Polícia, com a manifestação do primeiro, até requerer ao juiz o perdão judicial ao colaborador, que pode dar causa à extinção da punibilidade.

É imprescindível, portanto, que o colaborador tenha sido efetivo e demonstrado voluntariedade com a investigação e, que, como consequência obrigatória da colaboração demonstre os resultados descritos na Lei nº 12.850/2013. Vejamos:

Art. 4º [...]

- I. Identificar os coautores e partícipes da organização criminosa;
- II. Revelar a estrutura hierárquica e a divisão de tarefas da organização criminosa;
- III. Prevenir infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; e,
- IV. Recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa.⁴¹

1.6.2 Substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos e redução da pena privativa de liberdade e progressão de regime

Após uma análise criteriosa, referente ao colaborador e à colaboração, o Ministério Público pode entender, discricionariamente, que não é o caso de se abster de

⁴¹ BRASIL. Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 4º, § 7º.

oferecer a denúncia, nem do oferecimento do perdão judicial, mas sim que o ideal é substituir a pena privativa de liberdade por restritiva de direito ou reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade (art. 4º, caput). Esses benefícios, portanto, estão atrelados à aplicação da pena, sendo fixados na sentença, devendo o colaborador ser normalmente denunciado e participar do processo na qualidade de réu⁴².

No mesmo sentido, mesmo que já esteja definido no acordo de colaboração a substituição da pena para menos gravosa ou progressão do regime, o colaborador deve apresentar sua defesa na Ação Penal, tendo em vista que o juiz, no momento da análise, pode se convencer, com base nos fatos dispostos no processo, que poderia até ocorrer o caso de perdão judicial.

1.7 Efeitos

O instituto da delação tem sido utilizado com mais frequência no nosso ordenamento jurídico. Investigações tem chegado à conclusão com mais celeridade, valores devolvidos, bandidos presos e a sociedade respirando uma rara mudança.

Na lei que baliza a delação, as regras são claras para a sua adoção. Há previsão da legitimidade para a formulação do pedido, permitindo, dessa forma, em tese, maior eficácia na apuração e combate à criminalidade organizada.

No entanto, algumas correntes doutrinárias⁴³ impõem ao instituto da delação premiada um descrédito da Justiça. Os delatores são colocados em prisão domiciliar, o que é visto por muitos como uma ofensa ao princípio da moralidade e proporcionalidade, quase um prêmio dado àquele que se arrepende, o que pode ser considerado imoral ou inusitado em nosso ordenamento jurídico.

⁴² DALLA, Humberto. WUNDER, Paulo. Os benefícios legais da colaboração premiada. **Revista eletrônica de direito processual**. Rio de Janeiro. Ano 12, volume 19. p. 107-144.

⁴³ a) BECCARIA, Cessare. **Dos delitos e das Penas**. 2. ed. São Paulo: Hunter Books, 2005. p. 1764. Nesta obra, o autor defende que as leis autorizam a traição, que é odiada mesmo entre os criminosos e introduz crimes de covardia, que são muito mais perniciosos do que crimes de coragem. A coragem não é comum e só precisa de um poder benevolente para guia-lo ao bem público. Covardia, ao contrário, é um mal frequente, interesseiro e contagioso, que nunca poderá ser transformado em virtude. Ademais, o tribunal que recorre a esse método demonstra a sua falibilidade e as leis, suas fraquezas, ao implorar a ajuda daqueles que a violaram.

b) MOCCIA, Sergio. **Emergência e defesa dos direitos fundamentais**. São Paulo. In: Boletim IBCCrim nº 25, janeiro de 1999. p. 75. Comenta que há uma lógica contratual entre o Estado e o colaborador que reduz a delação premiada a um sistema útil para encorajar os acusados, quando deveria, na verdade, ser atribuído valor às delações que fossem a verdadeira expressão da livre vontade individual, sem qualquer provocação por parte do Estado.

Entre os autores, que não concordam com o instrumento da colaboração premiada, há, até, o entendimento de que a delação é um instrumento de desintegração social, visto que para se obter o benefício, o agente delata, trai, descaracteriza a valorização da concepção de vida moral, fundada na dignidade da pessoa humana.

Com efeito, Eduardo Silva, trouxe em seu estudo que é necessário questionar a moralidade da colaboração premiada, percebendo o perigo dos agentes estatais utilizarem os benefícios para pressionar o réu, influenciando seu livre arbítrio, de modo a transformar as delações na linha mestra dos processos, passando-se a negligenciar as demais modalidades probatórias⁴⁴.

Porém, é certo que a criminalidade afeta a sociedade e traz sérios riscos para o futuro, pois, conforme declarado diariamente nos meios de comunicação, a corrupção impede o Estado de cumprir as obrigações que lhe são inerentes.

Contudo, o próprio Estado deixa claro que é ineficiente, por isso, aceita-se fazer parte do processo de acordo de colaboração, de modo que tem que se utilizar de benefícios aos agentes que praticaram o crime para que possa alcançar demais integrantes do grupo criminoso.

No que tange aos efeitos, objeto desta parte do estudo, a delação premiada caminha para uma renovação de entendimentos, pois não se previu hipóteses resolutivas do acordo de colaboração premiada, nem sobre os efeitos na esfera tributária.

No tempo atual, existe uma vacância nas respostas sobre o tema. Isso, porque a legislação existente versa apenas sobre as possibilidades de colaboração premiada e suas principais consequências, mas é lacônica e desordenada quanto ao trato procedimental e seus efeitos⁴⁵.

Na questão tributária, os acordos de delação são compartilhados com os órgãos de controle e com o Fisco, e, dessas informações são geradas notificações, intimações, procedimentos e Autos de Infração, esse último, absurdamente dispendiosos.

O delator, depois que cumpriu sua obrigação contratual de devolver o que foi adquirido com os lucros do crime, se vê numa situação de ter que pagar o tributo de algo que não é mais dele, na verdade, nunca foi de direito, apenas de fato, visto que nos acordos de delação é gerado o perdimento dos bens adquiridos de maneira irregular.

⁴⁴ SILVA, Eduardo Araújo. **Da moralidade da proteção aos réus colaboradores**. São Paulo. In: Boletim IBCCrim nº 85, dezembro de 1999, p. 5.

⁴⁵ FERREIRA, Francisco Valdez. Valor probatório da colaboração processual (delação premiada). **Revista brasileira de ciências criminais**, ano 17, n. 77, mar.-abr. 2009, p. 176.

Todavia, de posse do Auto de Infração, cobrando todas as operações fiscais irregulares confessadas no acordo, ao delator só resta pagar, pois defesa não cabe. Eventual defesa contrária às informações do Auto de Infração podem gerar a anulação do acordo de delação.

Diante desse panorama, as cortes se veem provocadas a decidir a condução procedimental do instituto, na tentativa de evitar prejuízos a qualquer das partes do instrumento negocial⁴⁶.

Por fim, como forma de contribuir com a comunidade científica, necessário trazer à discussão possibilidades de defesa em favor do delator/delatado, que no caso em tela, se torna contribuinte, respeitando os princípios constitucionais norteadores da relação tributaria com o Estado.

⁴⁶ DE CARVALHO, Marília Araújo Fontenele. Apontamentos sobre as hipóteses resolutivas da colaboração premiada. In: CALLEGARI, André Luís. (org.) **Colaboração premiada: Aspectos teóricos e práticos**. São Paulo. Saraiva Educação, 2019.

Capítulo 2

PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO DELATOR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No capítulo anterior foram abordadas questões relativas à delação premiada. Tais questões são de extrema importância para a introdução do tema a ser discutido. É o início da linha do tempo que parte da seara criminal, discutindo os acordos de colaboração, passa pelas questões constitucionais tributárias e desagua nas possibilidades de resolução dos eventuais conflitos tributários, decorrentes dos efeitos dos acordos de colaboração.

No presente capítulo, o objetivo principal é discorrer sobre o poder do Estado e sua soberania, abordar princípios constitucionais voltados à proteção do contribuinte/delator em matéria tributária e desenvolver um raciocínio técnico acerca da origem das autuações tributárias e seus requisitos, pós-acordo de colaboração premiada.

2.1 Poder tributário

No Estado constitucional de Direito, a palavra “poder” designa a capacidade ou a possibilidade de agir, de produzir efeitos⁴⁷. É a aptidão para decidir e fazer valer a decisão. Uma pessoa que decide como quer e consegue pôr em prática todas as suas decisões é uma pessoa poderosa, com toda certeza. O poder distingue-se da influência porque esta é a aptidão para obter de outro a decisão desejada e que se faz valer. A influência pertence a quem não decide e, por isso mesmo, se diz que não é titular de poder. Enquanto poder pertence a quem decide e faz valer, põe em prática, o decidido⁴⁸.

Partindo da afirmativa acima, o Estado tem o poder, com base no estatuto supremo, a Lei orgânica estatal, a Constituição Federal, que estabelece os poderes que cabem ao Estado. Dentre os poderes estabelecidos, o poder de tributar é o mais

⁴⁷ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PAQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 7. ed., v. 2. Trad. de Carmen C Varrialle e outros, Brasília/DF: UNB, p. 933.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo, Atlas: 2011, p. 176-177.

importante. Tal poder, tem o condão de exigir das pessoas, juridicamente a ele subordinadas, uma parcela de sua riqueza para satisfazer os gastos públicos.

De modo que, o exercício da tributação ou estado tributário⁴⁹ é fundamental aos interesses do Estado, para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins. Tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Na nossa Constituição não existe apenas a instituição do poder de tributar, mas também o dever de reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação.

Portanto, necessário entender que o Estado tem o poder de tributar, razão pela qual, é legítima quando sua atuação é voltada para o bem comum, ao atendimento do interesse público no desenvolvimento humano e social.

A possibilidade de instituir tais cobranças tributárias, todavia, não é ilimitada. O poder constituinte originário se preocupou em outorgar garantias constitucionais aos contribuintes, abalizando o poder estatal, impondo-lhe limites, regras e princípios que, necessariamente, devem ser observados, sob pena de ferir de morte nossa carta magna, acarretando assim, a inconstitucionalidade de tais condutas normativas.

Nessa mesma esteira, se faz presente, neste capítulo, a necessidade de estudo técnico tributário e constitucional eficiente, para identificarmos se os efeitos tributários decorrentes dos acordos de colaboração premiada são compatíveis com os ditames constitucionais ou não.

2.1.1 Estado soberano e o princípio da proteção da confiança

Intenção primeira do presente tópico é discorrer sobre os limites e os valores da soberania estatal, para entendermos qual é o papel fundamental do Estado frente ao contribuinte/delator e as garantias legais que deverão ser cumpridas após o firmamento do acordo de colaboração.

O convívio em sociedade é da essência do homem. Vivem em companhia e formam grupos com o interesse de alcançar seus objetivos sentimentais, profissionais, pessoais, etc. E, para que essa relação seja vivida de maneira harmoniosa, é necessária a existência de regras. Tais regram ditam a ordem para o desenvolvimento do bem comum.

⁴⁹ Estado Tributário é uma expressão utilizada que determina a predominância na atividade financeira do Estado, o fenômeno da tributação. Tal estado, parte da liberdade individual, pois a receita é oriunda, principalmente, do patrimônio do cidadão, dos impostos (Estado de direito).

Por essa razão, o Estado é dotado de poder político, que tem como característica a soberania.

O Estado em face da sua soberania cria regras e normas que devem ser cumpridas pela sociedade, assegurando condições de equilíbrio entre as relações de convívio, impedindo a desordem.

A soberania do Estado, tem a ideia de poder supremo e, nesse aspecto, incontestável do Estado, acima do qual nenhum outro poder se encontrar⁵⁰. Ademais, toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Todas as normas que integram o ordenamento jurídico nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal⁵¹.

Nota-se que, o traço distintivo e específico do Estado é a soberania, entendida como o poder supremo autônomo e originário⁵².

Para o direito, o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo, estabelecido num dado território. Este ordenamento é originário, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e soberano, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se o governo e se resolve numa faculdade de comando a que a coletividade deve obediência⁵³.

Pois bem, a soberania da Constituição requer que todas as situações jurídicas se conformem com os princípios e preceitos estabelecidos nela própria. Com base na Constituição Federal, que rege o nosso ordenamento jurídico, necessário entender que o Estado deve colocar o delator sob o manto da confiança, que gera a segurança jurídica. Essa segurança, estritamente jurídica, é delineada preventivamente pelo direito, e deve ser aplicada diariamente pela Administração e pelo Judiciário, na efetivação de direitos e solução de conflitos, respectivamente.

Portanto, os órgãos de quaisquer dos poderes, em seus relacionamentos com o contribuinte/delator, assumem compromissos públicos das mais diversas formas, em relação aos mesmos, criando expectativas legítimas sobre seu cumprimento.

⁵⁰ FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010, p. 64.

⁵¹ DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 129.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. Rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 130.

No caso prático, o delator faz um acordo com o Estado, representado pelo magistrado, e confia que sua liberdade e penitências já foram definidas em tal acordo. O delator não pode ser punido, por via reflexa, novamente, com base nas autuações tributárias decorrentes do acordo. A proteção da confiança legítima surge como uma reação ao emprego abusivo, de normas jurídicas e de atos administrativos que apanhem abruptamente os seus destinatários, preservando o administrado no tocante à estabilidade das suas escolhas jurídicas, tal como foi feito o acordo de colaboração premiada.

Sobretudo, o delator necessita de previsibilidade e de estabilidade em suas relações com o Estado, de maneira a possibilitar a identificação do direito que o dominará, bem como dos efeitos decorrentes das condutas que praticar. Exemplo claro, é, se o delator voltar a praticar crimes, poderá ter seu acordo de colaboração rescindido. Ou seja, no acordo está previsto o que poderá ou não fazer, diferentemente das questões tributárias que são originadas dos acordos de colaboração.

As autuações tributárias surpreendem o agente envolvido no pós-acordo de colaboração, e, observar-se-á que a atuação do Estado tem que ser durável e permanente, merecendo legítima tutela jurídica. O Estado não poderá, de maneira alguma, frustrar autênticas expectativas dos indivíduos, constituídas em conformidade com o que já fora acordado com o próprio Poder Público.

A confiança no Estado é um sentimento de superação de incerteza e da imprevisibilidade, mediante a assunção de certo grau de risco, em relação ao comportamento de terceiros, de tal modo que não se espera algo distinto da expectativa que tenha criado⁵⁴.

Contudo, o princípio da proteção da confiança ocupa a posição de princípio implícito⁵⁵ e se impõe a todos os atos estatais, sejam eles oriundos de executivo, legislativo ou judiciário, independente destes atuarem em suas funções constitucionais típicas ou atípicas.

⁵⁴ SERPA JUNIOR, Wagner. Princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária e modulação dos efeitos das decisões judiciais. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/1038/1/Wagner%20Serpa%20Junior.pdf>. Acesso em: 02 de novembro de 2019.

⁵⁵ Conforme salienta Mizabel Derzi, na Constituição Federal “há também princípios dessa natureza, imprecisos ou indeterminados, como a função social da propriedade e outros, decorrentes da ordem econômica e social. Outros princípios não estão sequer expressos, mas são deduzidos implicitamente do sistema jurídico. A proteção da confiança e a praticidade, por exemplo, não tem formulação normativa expressa, embora estejam diluídas na ordem jurídica como tendência marcante. Os princípios serão de origem, então, dogmática, se referidos pela ciência do direito, racionais, quando impostos pela lógica jurídica, ou jurisprudências, se firmados na prática dos tribunais.” DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência:** Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 147.

Imperioso destacar que o princípio legitima e protege o delator naquelas situações onde se acreditou na validade de ato da Administração Pública que mais tarde se revelou ilegítima. Nas relações com o Estado há de se ter confiança, acreditar que os atos praticados pelo poder público estão sedimentados na presunção de legitimidade, o que passa a justificar, em diferentes situações, sua conservação no mundo jurídico. Há de ressaltar que, o debatido no presente trabalho não é a ilegitimidade do ato jurídico ou não, acordo de colaboração, e, sim, os efeitos desse ato, as punições confiscatórias que sem previsão no acordo se tornam um entrave para a concretização de futuros acordos e, sobretudo, punição excessiva em face do delator.

Ademais, o princípio da confiança é também inúmeras vezes confundido com a boa-fé, de tal sorte que algumas ponderações a respeito dos dois institutos são pertinentes. Tais princípios são distintos, mas se convergem, caminham lado a lado, visto que exprimem a mesma ordem de valores.

Na delação premiada, o princípio da boa-fé é obrigatório na base da relação pré-contratual do negócio jurídico, que se une também com o princípio da confiança e sigilo. Embora o princípio da boa-fé tenha maior destaque no Direito Privado, no campo do Direito Público é de suma importância, dando guarida aos contratos administrativos e à responsabilidade pré-negocial do Estado⁵⁶.

Por isso, nessa mesma linha de princípio em que o Estado e o delator, nas suas relações jurídicas, devem proceder com lealdade e lisura, em conformidade com o que se comprometeram e com a palavra empenhada, em última análise, reforça-se o princípio da segurança jurídica. Por esse importante valor jurídico, os vínculos entre o Estado e os indivíduos são assegurado por certa previsibilidade da ação estatal, diferente do que presenciamos nos acordos de colaboração, especialmente no que se refere aos seus efeitos tributários. Do mesmo modo que se garante o respeito pelas situações constituídas em consonância com as normas impostas ou reconhecidas pelo poder público, assegura-se a estabilidade das relações jurídicas e certa coerência na conduta do Estado⁵⁷.

A previsibilidade no Direito Tributário tem sustentação no princípio da segurança jurídica, que define a certeza para o planejamento patrimonial, as condutas e repercussões fiscais de todos os contribuintes⁵⁸. A segurança jurídica é a previsão sobre o futuro,

⁵⁶ COUTO E SILVA, Almiro do. A responsabilidade pré-negocial no direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, n. 17, p. 163-171, 1999.

⁵⁷ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **RPGE**, Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 11-31, 2004b, p. 14.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 145.

resguarda o contribuinte/delator na prevenção de riscos, sanções e conflitos tributários. Por isso, a importância da segurança jurídica na atualidade deixa de ser fortemente centrada nos efeitos sobre o passado, para tornar-se segurança na expectativa do porvir, efeitos futuros.

Na mesma seara, Heleno Torres, explica que, para controlar a complexidade, assegurar a clareza e a preservação de expectativas legítimas, o sistema constitucional tributário deve diligenciar para reduzir, permanentemente, a indeterminação de suas regras, mediante ações e procedimentos que confirmem certeza ao conteúdo das competências, dos direitos e garantias inerentes às medidas de justiça do sistema tributário. Esse cuidado permitirá que se obtenha estabilidade na aplicação das leis tributárias, a partir de uma construção de sentido, orientada pelo fim sistêmico da segurança jurídica⁵⁹.

E continua, afirmando que a previsibilidade de comportamento e o controle de expectativas são a marca e o sentido do direito na sociedade: por isso a certeza do direito é uma garantia contra o arbítrio dos intérpretes, mas também um meio de garantir a “orientação” das condutas, para que todos saibam previamente quais são os seus direitos e deveres e os cumpram na maior medida possível⁶⁰.

Pois bem, o delator ao fazer o acordo de delação se dispõe a colaborar de todas as maneiras possíveis para que coopere com o Estado na persecução penal, de modo a indicar irregularidades já cometidas, apontar crimes e criminosos, devolvendo todos os frutos originados das atividades ilícitas antes praticadas. De outro lado, o Juiz-Estado, que concede determinados benefícios que são estipulados no acordo. Portanto, o delator confia no Estado que todos os seus castigos serão impostos ali, no acordo, sanadas ao tempo estipulado, conforme vontade e boa-fé de ambas as partes.

Todavia, após acordo firmado e homologado, o Juiz-Estado compartilha as informações do acordo com o Fisco-Estado e, a partir desse momento, há uma quebra de confiança. Finda-se a boa-fé por parte do Estado.

Mizabel Derzi nos ensina que, em toda hipótese de boa-fé existe confiança a ser protegida. Isso significa que uma das partes, por meio do seu comportamento objetivo,

⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 206/207.

⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 272/273.

criou confiança em outra, que, em decorrência da firmada crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, fundada em suas legítimas expectativas, que não podem ser frustradas⁶¹.

Por derradeiro, é necessário ressaltar a importância do princípio da confiança no Estado, pois o delator necessita estar seguro e ter garantida a estabilidade sistêmica, busca a segurança de que no Estado de Direito haverá coerência e confiabilidade nos acordos de colaboração, anulando a ideia das punições por via reflexa, gerados pelos Autos de Infração tributários.

2.1.2 Direito Tributário

O Direito Tributário é o tema central do trabalho, pois fazendo uma análise constitucional dos aspectos tributários, saberemos se as autuações decorrentes dos acordos de colaboração serão sustentadas juridicamente.

Entretanto, o Direito Tributário pode até estar ausente, facilitando a arrecadação do tributo, pois é o que a maioria dos governantes gostaria que acontecesse, visto que, sem limitação do poder estatal existe facilidade na arrecadação do tributo. Sobretudo, onde quer que tenha alguém que governa e alguém que é governado, o tributo é cobrado⁶².

Com foco no nosso trabalho, o Direito Tributário estuda as relações entre o Fisco e o contribuinte, define a forma como serão arrecadados os tributos, desde que respeitado o estabelecido na nossa Constituição Federal.

2.2 Princípios constitucionais do Direito Tributário

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam como verdadeiros mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Fisco em arrecadar. Esses princípios jurídicos poderiam ser conceituados como normas axiomáticas orientadoras que interligam, direcionam e harmonizam as regras e condutas em determinado ordenamento. No campo do Direito Tributário, os princípios limitam o

⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 379.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 61.

poder de tributar, subordinando seu exercício à observância de requisitos formais e materiais.

Ademais, é através dos princípios que os operadores inserem elementos valorativos, políticos, ideais, econômicos, e outras modalidades de considerações extrajurídicas, isto tudo em decorrência do caráter marcante axiológico dos princípios.

A Constitucionalidade de um tributo deve seguir todos os princípios elencados na Constituição, sob pena de serem declarados inconstitucionais. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra o abuso de poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte⁶³.

Sobre os princípios, Celso Antonio Bandeira de Melo, nos ensina que:

Princípio é, pois, por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

[...]

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a específico mandato obrigatório, mas todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁶⁴

Os princípios compreendem mandamentos de obrigatória observância e que devem ser seguidos de forma irrestrita, sob pena de transgredir a norma e trazer graves consequências para o ordenamento jurídico.

Imperioso destacar que o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. De modo que, a norma superior é o que dispõe a Constituição Federal e as outras normas existentes devem se harmonizar com a superior.

Portanto, necessário se faz abordar os princípios relevantes que norteiam as relações processuais entre a Administração Pública e os contribuintes com relação às exações tributárias.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52 e 58.

⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 53.

2.2.1 Legalidade

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Tal afirmação é a base do princípio da legalidade e está descrita no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal. O que se pode concluir do mencionado dispositivo legal, mesmo que pareça óbvio, é que somente a lei poderá criar direitos, deveres e vedações, ficando os indivíduos vinculados aos comandos legais, disciplinadores de suas atividades.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, nos ensina que por força do princípio da legalidade, descrito no art. 5, II, da CF/1988, a potência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos⁶⁵.

O princípio da legalidade tributária, objeto do presente trabalho, é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário. De fato, é a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.

O princípio em questão é uma verdadeira forma de garantia constitucional, que tem como objetivo proteger os cidadãos contra as adversidades que o próprio Estado venha a cometer. Ademais, a legalidade surge da necessidade do consentimento do cidadão para a imposição das obrigações legais, sendo que a reserva de lei nessa matéria é exigida, de forma universal, nos Estados Constitucionais de Direito.

O Estado de direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição não só vincula o administrador e o juiz, mas o próprio legislador ao princípio da legalidade. De fato, tais direitos são protegidos, também, diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle da constitucionalidade, que, na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levado a efeitos pelo Poder Judiciário⁶⁶.

Entretanto, em se tratando da matéria de Direito Tributário, esse mesmo princípio pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 139.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 240.

mediante o consentimento daqueles que o pagam; (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os Contribuintes⁶⁷.

Embora já descrito na Constituição Federal, conforme narrado linhas acima, o princípio da legalidade tributária está pautado no Código Tributário Nacional no seu art. 150, I, que nos ensina que é vedado ao Estado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

2.2.2 Capacidade contributiva

No presente trabalho o princípio abordado neste tópico é de extrema valia, tendo em vista, a capacidade do contribuinte em pagar o que realmente lhe foi imputado. No caso prático, tema amplamente discutido no decorrer do texto, o agente identificado como colaborador faz a delação e devolve o que, tempo anterior, adquirira com o advento da prática das atividades ilícitas, razão pela qual, já não possui mais capacidade contributiva para arcar com as autuações tributárias hodiernas.

A capacidade contributiva está descrita no art. 145, §1º da CF/1988. O dispositivo estabelece que os tributos serão instituídos, sempre que possível, com a intenção de caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, respeitando, nos termos da lei, o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas. Ter caráter pessoal significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte. Com base nisso, Aliomar Baleeiro, traz o perfeito entendimento que deve haver a idoneidade econômica para suportar o tributo sem sacrificar a existência digna do cidadão⁶⁸.

A capacidade contributiva desempenha um papel fundamental do Direito Tributário, de elemento estruturante de todo o sistema impositivo. Tem como base legal o fundamento maior de que exerce o papel da justiça fiscal⁶⁹. Todavia, em corrente contrária, existem entendimentos de que não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado, de modo que seja considerado

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 196.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 339.

⁶⁹ TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984 “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”, p. 517.

como promotor e não violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio, maior, a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias⁷⁰.

Para Fábio Canazaro, a capacidade contributiva apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos. Na mesma esteira, estabelece que a igualdade horizontal é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas⁷¹.

Segundo Ricardo Lobo Torres, o princípio determina: “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”⁷².

Para Aliomar Beleeiro, “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”⁷³.

Trazendo tais entendimentos e conceitos para o mundo prático, objeto deste estudo, a capacidade contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador, como fato presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação. Por isso, a justificação pela defesa do delator em face das autuações tributárias.

Razão pela qual, o delator ao devolver o “produto” ou “lucro” advindo do crime, não detém mais a capacidade contributiva necessária para suportar a demanda tributária, visto que, não poderia ser tributado de maneira saudável, justamente porque não mais detém condições. E mais, suas penitências já estão dispostas no acordo.

Enfim, o que se deseja enfatizar é que todo direito ou atividade que o Poder Público for obrigado a respeitar, a amparar, segundo os ditames constitucionais, não poderá desconsiderar, pela via oblíqua, a tributação desrespeitadora do princípio da capacidade contributiva⁷⁴

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 69.

⁷¹ CANAZARO, Fabio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 153.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 109.

2.2.3 Isonomia

No que tange ao princípio da isonomia ou igualdade é possível dizer que ele ultrapassa os limites de um mero princípio constitucional. Na verdade, ainda é correto afirmar que a regra de igualdade é um princípio geral de todo o Direito, que deve existir em qualquer sistema constitucional⁷⁵.

O caput do art. 5º da Constituição estabelece, como visto no capítulo anterior, que “todos são iguais perante a lei”. É a garantia do direito à igualdade. A isonomia está disposta em vários dispositivos constitucionais e visa promover a igualdade, proibindo o arbítrio e as discriminações odiosas.

Sobre a afirmação acima, no que diz respeito ao Direito Tributário, cabe aduzir que, consoante o art. 150, II, CF/1988, é vedado que seja instituído “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”⁷⁶.

O princípio da isonomia é ofendido sempre que contribuintes são tratados desigualmente, sem que haja uma justificação para tal discriminação⁷⁷. O direito à igualdade é aquele que mais tem alcançado relevância no Direito Constitucional e, como princípio, é o núcleo do Estado Social, atraindo à sua volta outros direitos⁷⁸.

Na vertente mais constitucional, Paulo Gonet nos ensina que os princípios constitucionais são valores éticos, religiosos e culturais que nortearam a ação do poder constituinte originário⁷⁹ e continuam ditando a aplicação das normas jurídicas no nosso ordenamento jurídico.

E mais, trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, que veda a discriminação arbitrária entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Entre

⁷⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25.

⁷⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

⁷⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 526.

⁷⁸ GUEDES, Jefferson Carús. **Igualdade e desigualdade**: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 90.

⁷⁹ Paulo Gustavo Gonet Branco assim define: “Poder constituinte originário, portanto, é a força política consciente de si que resolve disciplinar os fundamentos do modo de convivência na comunidade política.” MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, há diferenças que requerem tratamento diferenciado, por isso o problema não está em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas sim em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição⁸⁰.

A tributação está associada ao critério da generalidade e às ideias de igualdade e de justiça. Não se pode permitir que um contribuinte que está numa situação desigual, seja tributado de maneira igual a todos os outros contribuintes. No caso em questão, o delator que firmou acordo de colaboração, devolveu todos os valores adquiridos ilicitamente, permanecendo, assim, numa situação diferente e desigual daquela em que vivia antes de tal conduta.

Na doutrina de Humberto Ávila, a igualdade perante a lei ou igualdade formal impõe a aplicação uniforme da lei a todos, cidadãos e contribuintes. Mas a igualdade na lei ou igualdade material vai além, impedindo que a própria lei faça distinções arbitrárias e desarrazoadas. Assim não basta a lei ser aplicada igualmente a todos, é preciso que seja, também, igual para todos, pois uma lei pode ter aplicação isonômica mesmo não sendo uma lei isonômica no seu conteúdo⁸¹.

Contudo, na legislação tributária brasileira o contribuinte delator sempre estará numa condição desarrazoada frente aos outros contribuintes, visto que, seus dados fiscais confessados contidos na delação são compartilhados com o Fisco. Inibindo a possibilidade de defesa, pois se for de encontro ao mérito do Auto de Infração tributário irá, conseqüentemente, discordar das informações contidas no acordo. Ou seja, caso o delator impugne o Auto de Infração existirá a possibilidade de cancelar seu acordo de colaboração premiada.

2.2.4 Segurança Jurídica

A expressão segurança é costumeiramente empregada no sentido da busca do ser humano pela proteção contra as ameaças externas de qualquer natureza, como ocorre, por exemplo, nos casos em que o homem pretende proteger-se da violência, do crime, da dor,

⁸⁰ PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 194.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73-77.

ou seja, procura estar protegido contra algo que represente uma ameaça externa à sua integridade física⁸²

A segurança jurídica tem o condão de estabilizar as relações sociais, garantindo o convívio harmônico e pacífico. É inaceitável pensar em justiça assim como raciocinar sobre desenvolvimento econômico sem o amparo de tal conceito.

Para José Afonso da Silva, a segurança jurídica consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma deve perdurar ainda quando tal norma seja substituída⁸³.

O princípio da segurança jurídica está ancorado no art. 5º da CF/1988, que assegura dentre várias coisas, o direito à segurança física e jurídica. No entanto, não proclama o conceito de tal princípio de modo expresso no texto constitucional⁸⁴. Ademais, o mesmo princípio está intimamente ligado ao princípio da legalidade, já estudado no 2.2.1., não permitindo a flexibilização, porque é exatamente o princípio que permite a previsibilidade do que o poder político do Estado pode fazer.

No mesmo sentido, é importante destacar que os fundamentos da segurança jurídica são aquelas normas em razão das quais, por dedução ou indução, é possível que o intérprete construa as ideias de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico. Representam, em síntese, o arcabouço normativo a partir do qual o princípio da segurança jurídica é erigido⁸⁵.

Portanto, há de se entender que a segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o Estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, indicando-lhe quais são as normas de conveniência a serem observadas de modo a viabilizar a relações jurídicas válidas e eficazes.

Na seara tributária, a segurança jurídica objetiva zelar e garantir a aplicação e efetividade dos demais princípios que regulam o direito, de modo a limitar a atuação dos

⁸² Consoante sua definição lexical, segura é aquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido. Segurança é o Estado, a qualidade ou a condição de seguro in HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2536.

⁸³ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 133.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 662.

entes políticos em suas esferas de atuação por meio de subordinação à sua estrita observância.

Ainda, Marilene Rodrigues nos ensina que o princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranquilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É, assim, traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui⁸⁶.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen entende que o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração⁸⁷.

Contudo, conhecer a legislação tributária vigente, configura-se, efetivamente, como uma ferramenta indispensável à concretização do princípio da segurança jurídica. Por isso, as modificações arbitrárias por parte do Executivo e até do Legislativo, podem ensejar afronta ao princípio aqui estudado, e com isso, o contribuinte prejudicado poderá buscar socorro no Judiciário, para reivindicar a devida correção.

Por fim, a lei garante que o contribuinte prejudicado possa ter livre acesso ao Poder Judiciário. Eles devem receber da lei meios efetivos para, a qualquer tempo, postular, querendo, a tutela deste poder, a fim de que ele decida se um direito subjetivo foi ou está na iminência de ser lesado⁸⁸.

⁸⁶ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005. p. 257.

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 166.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 438.

2.2.5 *Vedação ao Confisco*

O princípio em questão está contido no art. 150, IV, da CF, e, deriva do princípio da capacidade contributiva, já discutido no tópico acima no item 2.2.2., No entanto, as leis que criam os impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades.

Ademais, o princípio que veda o confisco no âmbito tributário, como já dito, está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se, sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas⁸⁹.

O contribuinte mantém uma relação de dependência recíproca com o Estado, visto que, a tributação pode ser compreendida como uma limitação ao direito da propriedade privada. Ademais, a tributação no estado de direito é uma forma do Estado participar da riqueza privada, que é justificado pelo interesse público. Entretanto, essa tributação tem seus limites vedados pela Constituição Federal, pois o Estado não pode devastar o patrimônio do contribuinte.

Nenhum tributo deve violar o direito de propriedade, não pode ter efeito de confisco. O confisco pode ser entendido como sanção ou punição (art. 5º, XLVI, “b”, da CF). Ricardo Lobo Torres define a proibição do tributo com efeito confiscatório como a “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”⁹⁰. De igual modo, Aliomar Baleeiro entende que tributos confiscatórios são os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita ou moral⁹¹.

No tocante ao título do presente trabalho, o agente depois de firmar o acordo de colaboração, passa a sofrer reiteradas autuações tributárias, e, por isso, tal princípio é importante. A multas tributárias decorrentes dos acordos de colaboração faz com que se esgotem a riqueza tributável do agente colaborador.

⁸⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 34.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 58.

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.

Importante mencionar que a norma constitucional impede que os tributos sejam utilizados "com efeito de confisco", além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforçando o direito de propriedade⁹².

Se o tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio destruísse a empresa ou paralisasse a atividade, não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à proibição de confisco⁹³.

Por fim, o princípio tratado nesse tópico exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo.

2.3 Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário origina-se da eterna queda de braço entre o Fisco e o Contribuinte. De um lado, cabe ao Fisco, órgão da administração fazendária, a função de arrecadar os tributos que a legislação já tenha instituído e, também, a orientação aos contribuintes, bem como cumprir seus deveres legais perante a sociedade. Do outro lado, o contribuinte que já cansado de pagar tributos e não vendo possibilidade de melhorias na vida comum, usa de estratégias tributárias para impugnar a exigência tributária por entendê-la como indevida.

De igual modo, Fábio Soares de Melo, conceitua processo administrativo tributário como oriundo de divergências oriundas da relação Fisco e Contribuinte. De um lado, encontra-se o Fisco, que almeja o recebimento de determinada quantia considerada como devida, decorrente do descumprimento de obrigação principal e/ou acessória, e, de outro, o contribuinte, que sustenta a impossibilidade de sua exigência por entendê-la como indevida⁹⁴.

Por isso, o legislador constituinte confere o indubitável direito e garantia fundamental ao contribuinte de percorrer a esfera administrativa tributária, de maneira a

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 101.

⁹³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 262 e 667.

⁹⁴ MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2018. p. 17.

garantir o exercício de sua ampla defesa, por intermédio do devido processo legal, sem que haja quaisquer óbices, de forma irrestrita e incondicional.

Em razão de haver a necessidade de obter a solução dos conflitos existentes entre o Fisco e o Contribuinte, deve haver a previsão de um processo administrativo tributário, além do processo judicial, em que estejam assegurados os atributos essenciais da ampla defesa, do contraditório, bem como dos meios e recursos inerentes⁹⁵.

A indubitável garantia fundamental de fazer com que o contribuinte percorra a esfera tributária, de maneira a garantir o exercício da ampla defesa, por intermédio do processo legal, sem que haja óbices, está esculpida na Constituição Federal de 1988. O art. 5º, inc. LV, estabelece que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ademais, o Decreto Federal nº 70.235, de 06 de março de 1972 e suas alterações posteriores, no art. 1º, regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e a Lei nº 9.784/99 versa sobre o processo administrativo tributário federal.

A expressão Processo Administrativo Tributário designa conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária. Vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação⁹⁶.

Importante destacar que o processo administrativo tributário, também designado como processo administrativo fiscal, emerge como ambiente apropriado para a promoção dos debates fáticos e jurídicos acerca da exigência do crédito tributário, incluindo-se aí as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias⁹⁷.

A instauração do Processo Administrativo Tributário se dá somente após a notificação do lançamento, concretizando-se pela resistência instaurada em face da atividade fiscal tributária. Cabe aqui destacar uma questão de suma importância, que é a diferença entre processo e procedimento, apesar de parecerem iguais, é importante

⁹⁵ MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário**: Princípios, nulidades e efeitos jurídicos. São Paulo: 2009, p. 17. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp125861.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2019.

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 409.

⁹⁷ SANTANA, Alexandre Ávalo; VIEIRA, Marcelo Barbosa Alves. O processo Administrativo Tributário Federal e o CPC/2015 in: SANTANA, Alexandre Ávalo; LOBO, Arthur Mendes. **O novo Direito Tributário Brasileiro**. v. 2, Campo Grande: Contemplar, 2019, p. 149.

distingui-los. O procedimento administrativo é o conjunto de atos preparatórios necessários à realização do lançamento tributário. Já o processo administrativo tributário não pode ser confundido com o procedimento administrativo tributário, ou procedimento fiscal. Este é, marcadamente, fiscalizatório ou apuratório e tem por finalidade preparar o ato do lançamento, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária em face do contribuinte⁹⁸.

Em regra, o procedimento administrativo antecede o processo administrativo, sendo que este último nasce com a pretensão resistida ao lançamento tributário efetuado, nos termos do art. 145, I, do Código Tributário Nacional⁹⁹.

Por fim, não restam dúvidas a respeito da importância acerca da imprescindibilidade, da relevância e da necessidade do Processo Administrativo Tributário no âmbito do assunto discutido nesse trabalho. Isso, porque grande parte das demandas tributárias que se encaminham para a discussão judicial poderiam ser resolvidas de forma mais rápida e segura com o amparo das normas constitucionais, se fossem melhor observadas.

2.3.1 Multas tributárias

As multas são obrigações pecuniárias impostas pelos entes tributantes em face do cometimento de atos ilícitos, consistentes de descumprimento de obrigações tributárias. Ademais, as multas instauram relação obrigacional, de natureza pecuniária, entre o infrator e o tributante. Consistem na privação do patrimônio do infrator, em virtude da prática do ato ilícito, por intermédio da criação de um vínculo obrigacional de pagar determinadas quantias aos cofres públicos¹⁰⁰.

Quando existe uma norma e essa mesma norma é violada, temos a ilicitude. Norberto Bobbio define a ilicitude, pontuando que, quando a norma impuser um comando imperativo negativo (proibido), o ilícito é uma ação contrária à norma. E quando a norma

⁹⁸ MARINS DE SOUZA, James José. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 94.

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁰⁰ FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**. São Paulo: Quartir Latin, 2019, p. 119.

impuser um imperativo positivo (obrigatório), o ilícito é uma omissão em relação ao preceito estabelecido.¹⁰¹

Sacha Calmon assevera que as multas são sanções que impõem obrigações pecuniárias pelo descumprimento de determinadas normas jurídicas. São, portanto, sanções classificadas como penas, pois implicam a perda de direitos patrimoniais, na medida em que geram ao infrator uma obrigação de cunho pecuniário¹⁰².

Pois bem, de acordo com os conceitos de multa elencados nas linhas acima, podemos concluir que a multa é imposta fruto do descumprimento de uma norma jurídica pré-estabelecida, e, que a natureza dela é cogente, ou seja, a obrigação que nela consiste é de cumprimento obrigatório, independente do consentimento do infrator.

A Receita Federal, porém, tem autuado os delatados para exigir o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre as quantias que os delatores afirmam ter repassado ou ter movimentado em seu nome¹⁰³. E mais, delatores também têm recebido autuações tributárias, vez que confessaram operações ilícitas no acordo de colaboração. Entretanto, não basta fundamentar o lançamento tributário, simplesmente, nas informações do acordo de colaboração, pois qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é nulo.

O ministro Luis Barroso entende que

uma delação premiada não faz com que ela venha ao mundo jurídico dotada de presunção absoluta de veracidade. Os delatores premiados, como as pessoas em geral, movem-se estrategicamente e fazem afirmações que atendam, muitas vezes, suas próprias circunstâncias e não a busca da verdade.¹⁰⁴

Com base em tal entendimento, podemos juntar ao estudo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, referindo-se à utilização inadequada das técnicas linguísticas de certificação dos eventos, isto é, dos modos cabíveis de relatar-se juridicamente um acontecimento no mundo real. Ou seja, para dar suporte ao lançamento, o administrador relata fato que não corresponde à realidade. Trata-se de um problema relativo às provas¹⁰⁵.

¹⁰¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*. Torino: Giappichelli Editore, 1958, p. 187.

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 40-42.

¹⁰³ SANTIAGO, Igor Mauler. Delação premiada não serve de fundamento para autuação tributária. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jun-06/consultor-tributario-delacao-premiada-nao-serve-fundamento-autuacao-tributaria>. Acessado em 20.nov.19.

¹⁰⁴ vide decisão no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem no inquérito 3.815**. São Paulo. Rel.: Ministro Marco Aurélio, 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8153812>. Acesso em: 30 nov. 2019.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 73, 1998, p. 5-15

Portanto, o lançamento efetuado pelo fisco, embora detenha atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua composição, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contrariedade de seus elementos, não poderá permitir que o sujeito passivo, de maneira efetiva, conheça com nitidez a acusação que lhe é atribuída, de modo que, é igualmente nula a autuação por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou ilícito cometido.

Em meio a esta instabilidade jurídica, não há que se falar em autuação tributária com multas tão destoantes da realidade, até porque já está definido que na lei utilizada como fundamento nas delações está claro no seu art. 4º que as informações descritas no acordo não constituem provas. São apenas meio de obtê-las.

Por isso, o Fisco não pode se basear nas informações constantes do acordo de colaboração, sob pena de serem nulas as autuações tributárias.

Na mesma seara, o Ministro Dias Toffoli, deixou de receber denúncia penal sob o argumento de que “o depoimento do colaborador necessita ser corroborado por fontes diversas de prova, evidente que uma anotação particular dele próprio emanada não pode servir, por si só, de instrumento de validação”¹⁰⁶.

Indaga-se, se para receber uma denúncia penal é necessário ter provas subsistentes, que não podem se originar de simples informações do acordo de colaboração, porque na seara tributária seria diferente?

Hodiernamente, delatores e delatados estão sendo achacados com autuações tributárias milionárias.

¹⁰⁶ vide decisão no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundos Emb. Decl. No Inquérito 3.994/ DF.** Relator: Ministro Dias Toffoli, em 07 de agosto de 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315188530&ext=.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

Capítulo 3

PARADOXOS TRIBUTÁRIOS DA DELAÇÃO PREMIADA

Nesse capítulo, faremos um paralelo entre o instituto da colaboração premiada, descrito no capítulo 1, passando pelo capítulo 2, que trata do poder soberano do Estado e a confiança dos acordos firmados, princípios constitucionais do Direito Tributário, processo administrativo e as multas que são geradas, decorrentes dos acordos de colaboração.

A intenção desse capítulo é trazer à discussão 3 possibilidades de solução para os efeitos tributários gerados a partir do acordo de delação, vejamos: a) não tributação do ilícito, pois não há que se discutir a possibilidade de tributar algo que já não está na posse do delator, que foi devolvido no acordo de colaboração. O ilícito carece de fundamento legal para a tributação, no caso da devolução dos valores devolvidos no acordo; b) necessário discutir a possibilidade de que o acordo de colaboração sirva como instrumento de denúncia espontânea. Sobretudo, necessário analisar, se o que está disposto no acordo, não tendo sido matéria de fiscalização pelo Fisco, e adiantando-se o delator, ao confessar as informações, seria suficiente como fato gerador da tributação, e, c) depois de todas as discussões nos tópicos anteriores, porque não chamar o Fisco para participar do acordo de colaboração? Essa possibilidade de transação em matéria tributária seria de grande valia para a sociedade.

Por fim, advindo dessas discussões, foram propostas soluções para os efeitos tributários dos acordos de colaboração premiada, com o intuito de trazer maior segurança jurídica ao instituto e aos novos colaboradores, a fim de que não sejam punidos várias vezes pelo mesmo fato.

3.1 Da não tributação do ilícito

Após discorrer, no capítulo 1, sobre o instituto da delação, surge agora um tema delicado. Ponto este, que pode ser considerado de suma importância nesta parte do trabalho. Diz respeito à tributação dos valores oriundos da ilicitude e devolvidos no acordo de colaboração premiada. O tema da tributação do ilícito é antigo e continua

gerando profunda discussão nos moldes atuais. Com escassa matéria doutrinária no que tange à tributação do ilícito de bens devolvidos em delação, razão pela qual, tem gerado dificuldade no aprofundamento do tema, sobretudo, as realidades hodiernas são bem diferentes, pois numa análise fria há de se concluir que as discussões em voga têm mais conteúdos valorativos do que científico.

A análise de tal instituto vem se dando de maneira econômico-social, quase ativista¹⁰⁷, principalmente porque o cenário nacional está eivado de ilícitos, envolvendo políticos e grandes empresas. A análise jurídica tem ficado de fora, sem sentido, superficial aos olhos das discussões técnicas. O professor Augusto Becker relata que os argumentos, favoráveis ou não, falecem todos, no mundo jurídico, porque, em sua maioria, são fundamentos pré-jurídicos de natureza ética ou econômica. E continua, os poucos argumentos de natureza jurídica levantados não são convincentes por insuficiência de fundamentação ou por incongruência com o sistema jurídico¹⁰⁸.

O problema fiscal frente às atividades ilícitas constitui um grande desafio nos tempos atuais, pois as modalidades de crimes que geram enriquecimento ilícito são cada vez mais complexas e variadas, deixando o Estado sempre um passo atrás nas autuações tributárias.

No entanto, na contramão do aludido, o instituto da delação premiada vem contribuir para a discussão e trazer mais argumentos para se formar um entendimento acerca das autuações tributárias. Antes, o “Estado” encontrava dificuldades para descobrir os ilícitos penais e os tributários. Hoje, depois do advento da Lei nº 12.850/2013, tais fatos chegam através da confissão de delatores sobre suas participações em crimes que, até pouco tempo atrás, estavam escondidos.

Todavia, após o acordo de delação firmado e homologado, a vida do delator é apresentada aos órgãos de controle e fiscalizadores, principalmente os fiscais, que são compartilhados com a Receita Federal. Esta, por sua vez, de posse de todas as

¹⁰⁷ a) Michel Perry, defende o “ativismo como meio para que os tribunais forneçam respostas moralmente corretas a questões políticas e axiológicas fundamentais, rejeitando o que denomina de ceticismo moral”, conf. PERRY, Michael. Judicial Activism. *Harvard Journal of Law & Public Policy*. v. 7, 1984, p. 69 e ss. e do mesmo autor *The Constitution, the Courts and Human Rights. An inquiry into the legitimacy of constitutional policymaking by the Judiciary*. New Haven: Yale University Press, 1982.

b) O ativista ignora tudo para impor a outros poderes do Estado seu próprio ponto de vista sobre o que a justiça exige. conf. DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 451-452.

¹⁰⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 548.

informações declaradas, lavra autos de infração, cobrando toda a tributação sobre os atos eivados de ilicitudes e confessados no acordo de colaboração.

Quando se abordam os tributos em relação aos atos ilícitos, o primeiro imposto que vem à mente é o imposto de renda, mas a mesma percepção pode se dar em relação a qualquer outro tributo¹⁰⁹.

O fato econômico é, pois, aquele que dá origem a imposição tributária. Para atingir suas finalidades objetivas e subjetivas, o Estado necessita da receita tributária. Esta, por sua vez, só pode ser retirada da subsistência econômica, passiva ou ativa, resultante das relações desse tipo, presentes ou passadas¹¹⁰.

Para tanto, é necessário, antes de tudo, compreender os aspectos gerais do tributo. Ou seja, somente a partir do estudo do conceito constitucional e da definição legal de tributo, da estrutura da norma e das características da norma de incidência dos tributos - chamado de regra matriz de incidência tributária - devidos no caso, é que será possível compreender o tema. E, a partir deste estudo, há de se compreender melhor a discussão sobre a tributação do ilícito.

Assim, para dar início ao aprofundamento do tema, o princípio do *non olet* é o primeiro tema a ser estudado. Esse instituto, herdado do direito romano, significa que o dinheiro não tem cheiro, estando descrito no art. 118 do CTN¹¹¹, que veremos, com mais vagar, no decorrer desse capítulo.

3.1.1. Princípio pecúnia non olet

Na prática, o art. 118 do Código Tributário Nacional¹¹² consagra o princípio do “*non olet*”, segundo o qual é irrelevante a legalidade jurídica dos atos, ou a ilicitude do

¹⁰⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita. In. ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 107.

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação em torno dos atos ilícitos. In. ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 54.

¹¹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

¹¹² BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

seu objeto ou dos seus efeitos para a incidência do tributo. Podemos entender que, acontecida a hipótese de incidência da obrigação tributária, o tributo será cobrado.

A pecúnia *non olet* tem como pressuposto garantir a aplicação do princípio da igualdade, já que não seria isonômico dispensar a cobrança de tributos daqueles que praticam atos ilícitos, em função dos que não os praticam¹¹³.

A origem da expressão *Pecunia non olet* vem do Latim, que se traduz na expressão “dinheiro não tem cheiro”. Tal instituto tomou forma na Roma antiga, decorrente de um ato de tributação do então imperador Vespasiano, que passou a exigir tributos sobre o uso de banheiros públicos. Quando questionado por seu filho, Tito, indignado com tal exação fiscal, sobre a licitude e validade de tal tributação, recebeu como justificativa a resposta de que não importa a origem ou a fonte do tributo, pois o dinheiro não tem cheiro. Assim, surgiu a noção de que a receita pública proveniente da tributação não seria acompanhada pelo caráter imoral ou ilegal da conduta exigida pelo Fisco.

Sobre o princípio em questão, o eminente jurista e professor, Amilcar Falcão, faz importante comentário acerca da instituição da cláusula “*non olet*”:

Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte do que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuo prurido de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo.¹¹⁴

De início, tal princípio foi utilizado por Otmar Büler, que, aproveitando a expressão latina *non olet* cunhada por Albert Hensel, transportou-a para o âmbito tributário na tentativa de melhor elucidar os problemas concernentes as atividades ilícitas. Entende-se, pela exposição doutrinária, que deverá imposter precipuamente o emprego que as atividades estatais darão a seus tributos, sendo irrelevante as circunstâncias que possam vir a poluir a origem da arrecadação.

Na mesma seara, o professor Ricardo Torres traduz a ideia de que o princípio deve incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. E, mais, dispõe que:

É princípio de justiça cobrar imposto de quem tem capacidade contributiva, ainda que proveniente do jogo, lenocínio ou de outra atividade proibida, sob pena de se tratar preferencialmente os autores dos ilícitos frente aos

¹¹³ BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza. **A tributação dos Atos Ilícitos no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2016, p. 44.

¹¹⁴ FALCÃO. Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 62.

trabalhadores e demais contribuintes como se fosse fontes honestas de rendimento¹¹⁵.

O respeitado Professor Aliomar Baleeiro entende que o princípio da pecúnia *non olet* ainda é considerado hoje, em sua essência, como era antigamente. Ou seja, para o Estado, o dinheiro não tem cheiro, tal qual na Roma antiga, quando o imperador Vespasiano resolveu tributar a utilização dos banheiros públicos¹¹⁶.

Pois bem, com o advento do crescimento das confissões e colaborações premiadas no Brasil, vieram à tona todo tipo de irregularidade possível. Grande parte das colaborações, pelo menos as maiores, tanto em valor como em quantidade de pessoas, são oriundas do crime de corrupção que se juntam com o enriquecimento ilícito e a, conseqüente, lavagem de dinheiro.

Todavia, para a consumação, o crime de corrupção não depende, sempre, do efetivo pagamento e correlato recebimento dos valores pelo funcionário público, bastando, por exemplo, a mera oferta ou solicitação¹¹⁷. O pagamento e o recebimento poderão configurar, então, normalmente, pós-fatos coapenados, no sentido de que seu desvalor já foi levado em conta no estabelecimento dos patamares máximo e mínimo da pena do respectivo crime. A relevância tributária e, pois, penal-tributária da corrupção surge, porém, quando o caso envolve o pagamento/recebimento das vantagens indevidas: isso, porque de um lado, quem paga deveria justificar a despesa e quem recebe deveria declarar o recebimento. E, então, indaga-se: o recebimento de propina é fato gerador do tributo? Pode o Estado tributar vantagens advindas da prática de crimes?¹¹⁸

Com base no questionamento acima podemos entender na prática o princípio “*non olet*”, ou seja, o dinheiro não tem cheiro, não importa se os valores foram recebidos ou transacionados de maneira lícita ou não, tudo será tributado. Exemplo: o fato gerador¹¹⁹ (hipótese de incidência) do Imposto de Renda¹²⁰ é auferir renda, ou seja, caso exista

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro. Renovar: 2005, p. 102.

¹¹⁶ BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 71.

¹¹⁷ Essa afirmação vale para o direito positivo brasileiro, conforme se vê nos artigos 333 e 317 do Código Penal Brasileiro, acima. O art. 317 satisfaz-se com a mera solicitação, ou, então, o recebimento de vantagem indevida pelo funcionário público, a opção legislativa pode ser diversa.

¹¹⁸ LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. **Crime e Política**. Conseqüências tributárias e penais-tributárias da corrupção. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora: 2018, p.110.

¹¹⁹ Fato gerador do Imposto de Renda está descrito no art. 43 da BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

¹²⁰ Imposto de Renda é um imposto federal que somente a União tem o poder de instituí-lo, conforme dispõe o Art. 153, III, da BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de**

alguma transação que configure o fato gerador, auferição de renda, essa operação será tributada, independente da legalidade ou não do negócio jurídico.

Sobre essa mesma questão da tributação do ilícito, na doutrina brasileira podemos encontrar entendimentos diametralmente opostos, mas o que se tem até agora, é o entendimento majoritário no sentido de que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como a natureza do objeto.

Como entendimento contrário à tributação do ilícito, podemos citar Sacha Calmon, segundo o qual se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa¹²¹. A imposição tributária não pode se constituir em sanção de ato ilícito, afirma Paulo de Barros Carvalho¹²². Alfredo Augusto Becker sustenta que, igualmente, não pode haver abstração do ilícito na fase do lançamento, quando a hipótese de incidência for um ato ilícito¹²³. Ainda, Carla Dumont Oliveira, concorda com as palavras do professor Becker, pois no caso de atos ilícitos haveria outros meios para se punir o infrator, sendo mais sensato que o Estado sancionasse a atividade ilícita e declarasse o perdimento de bens¹²⁴. Por hora, não esquecendo de muitos outros autores não citados nesse parágrafo, necessário lembrar os ensinamentos de Luciano Amaro que caminha no sentido de que o ato ilícito, enquanto tal, não é fato gerador do tributo, mas suporte fático de sanção¹²⁵.

Em suma, a doutrina dominante e a jurisprudência, porém, manifestam-se pela tributação irrestrita. Tal entendimento está introduzido por meio do art. 118 do Código Tributário Nacional, que prevê:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos atos efetivamente ocorridos.¹²⁶

1988. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

¹²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 451.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 27.

¹²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 615.

¹²⁴ OLIVEIRA, Carla Dumont. Tributação de atos ilícitos. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3925/tributacao-de-atos-ilicitos>. Acesso em: 23. nov. 2019.

¹²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 259-261.

¹²⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

O dispositivo legal mencionado dá ensejo ao entendimento de que não será levado em conta a legalidade, a origem ou os fatos que levaram ao ganho de determinado valor. Em outras palavras, é possível compreender que o provento ou renda que deriva da prática de atos ilícitos ou do “mal cheiro do crime”, em nada importará ao Estado, devendo ser obrigatoriamente tributado, desde que tenha atingido o que chamamos de hipótese de incidência da obrigação tributária.

Nota-se que a doutrina que é favorável à tributação do ilícito se baseia no princípio da capacidade contributiva, critério fundamental, mas não exclusivo, para operar no campo do direito tributário.

Como nome divergente desse entendimento, encontra-se Misabel Derzi, que defende a intributabilidade dos atos comprovadamente ilícitos, vejamos:

Parece-nos ter havido evolução no sentido de não mais se admitir a irrelevância da ilicitude. *Non Olet!* Ao contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens e direitos oriundos de atividades ilícitas.

De longa data, entre nós, as leis preveem o destino dos bens de origem criminosa. O Código Penal disciplina a matéria, e o Decreto Lei n. 9750 de 05 de setembro de 1946, diz incluírem-se entre os bens da união “os bens perdidos pelos criminosos condenados por sentença proferida em processo judiciário federal” (art. 1º, k). O Código de Processo Penal (Decreto Lei 3.689/1941) determina o sequestro de bens imóveis ou móveis (sendo o caso, busca e apreensão) adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. O perdimento daqueles bens, produtos de infração, portanto é regra.

E verdade, antes e depois da lei n. 9.613/1998, o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se origina os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o sequestro dos bens, fruto da infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributo sobre os bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio. Coerentemente a Lei n. 913/98, que disciplinou os crimes de lavagem de dinheiro, por exemplo, renovou em alguns aspectos, as normas processuais pertinentes e determinou, com efeitos da condenação, a perda de bens, direitos e valores, objeto do crime, assim como a interdição do exercício do cargo ou função pública de qualquer natureza, art. 7º, I e II.

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão da receita. Receita, em tese, de origem ilícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento de bens e recursos, fruto da infração. Não obstante, existe jurisprudência em contrário, que não nos parece conciliável nem com o princípio da capacidade econômica, tampouco com o grau de eticidade jurídica contemporânea”.¹²⁷

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais do poder de tributar**. 8. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1106 e 1107.

Com o mesmo entendimento, um pouco mais ácido, Ives Gandra entende que o Estado não pode ser imoral, aético, cocriminoso, beneficiário irresponsável do fruto do crime, incentivador de homicídios, roubos, assassinatos, pela sua coparticipação no butim do crime de forma a estabelecer como que uma sociedade entre o criminoso, que pratica o crime, e o Estado de dele se cobeneficia¹²⁸.

Pensamento semelhante tem Bernardo Ribeiro que afasta a possibilidade de tributar atos ilícitos em razão da suposta imoralidade¹²⁹. Enquanto Mary Elbe reconhece que a eventual incidência tributária representaria a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e se locupletasse de uma parte [...] do valor oriundo de atividades criminosas por ele conhecida¹³⁰.

Alfredo Augusto Becker, relata que os poucos fundamentos jurídicos apresentados, por sua vez, são incongruentes com o sistema jurídico. A norma tributária sempre terá em sua hipótese de incidência ato lícito, pois a ilicitude integrará hipótese de incidência das normas penais, sob pena de configurar-se uma contradição jurídica.¹³¹

Como já dito, há de se prever que o entendimento de tributar o ilícito é majoritário. O direito evolui a cada dia, quanto à questão da tributação do ilícito. Como se viu, talvez tenha sido muito mais influenciado pela própria ilicitude do ato ou fato em consideração, em questões éticas e morais e da suposta capacidade contributiva, e menos na cuidadosa análise do ordenamento jurídico, em particular das normas de tributação, postas na Constituição e no Código Tributário Nacional.

No caso em questão, desenvolvido no presente trabalho, há que se deixar claro, que existem duas situações distintas: uma, cometimentos de ilícitos que ensejam atuações tributárias, exemplo: jogo do bicho, tráfico de drogas, etc., que não foram corrigidos ou devolvidos ao Estado ou a outrem, a indenização ou eventual ressarcimento. Duas, crimes praticados, posteriormente confessados, cujo produto adquirido com o ilícito foi depois ressarcido/devolvido no todo, voltando-se ao “*status quo*”¹³².

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato gerador do Imposto de Renda: despesas operacionais deduzidas correspondentes a receitas líquidas ofertadas à tributação pelos beneficiários seguem rigorosamente a legislação de regência – inexistência de delito tributário na hipótese consultada. **Revista do Tribunais**. São Paulo, v. 84, n. 712, p. 119.

¹²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Tributação das atividades ilícitas. In: SOUSA, Rubens Gomes de et al. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Educ Saraiva, 1975, p. 335.

¹³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004. p. 73.

¹³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 548.

¹³² *Status Quo* é uma expressão originada no latim, cujo significado é "no mesmo estado que antes" ou então "o estado atual das coisas" e é usada para expressar a situação em que algo se encontra atualmente.

No próximo item há de se entender que o resultado do ilícito foi perdido em face do Estado ou do terceiro, voltando-se ao estado anterior. É devolvido tudo que foi adquirido com o ilícito, o erro foi reparado, e, mais, além da reparação há de se imputar uma indenização com o intuito de ressarcir a sociedade dos delitos praticados.

Por fim, o delator não poderá ser punido mais de uma vez, fato esse, inconstitucional e, propriamente, desmotivador para o instituto. No próximo tópico, restará claro que os bens adquiridos com o ilícito serão devolvidos e haverá toda a reparação necessária, não havendo possibilidade de se tributar algo que não pertence ao delator.

3.1.2 *Perdimento de bens e a tributação*

A expressão perda de bens, ou perdimento de bens, assume significados variados no nosso ordenamento jurídico. A própria Constituição Federal, inclusive, dispôs sobre o caráter intransmissível da pena, com a ressalva que a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens podem ser estendidos aos sucessores e contra eles executados, até o limite do valor do patrimônio transferido.¹³³

No que tange ao caráter infraconstitucional, o perdimento é tratado como pena no Direito Penal, advindo de uma condenação. No sentido de pena, a perda de bens e valores é espécie de uma pena restritiva de direitos.¹³⁴

Como efeito da condenação, estabeleceu-se a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiros de boa-fé, dos instrumentos do crime ou do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso, conforme dispõe art. 91, II, “a” e “b” do Código Penal¹³⁵.

A penalidade é o perdimento de bens, mercadorias ou valor. Trata-se de uma sanção administrativa, prevista em lei, aplicada em razão da prática de atos ilícitos. A sanção de perdimento de bens tem tanto caráter de intervenção típica de poder de polícia, quanto de modalidade própria de sanção tributária. De modo que, os atos interventivos da

¹³³ Art. 5º, inc. XLV da BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019..

¹³⁴ Art. 43, inc. II do BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

¹³⁵ Art. 43, inc. II do BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

administração são atos vinculados e de execução imediata, tendo por consequência atingir, de pronto, a liberdade ou a propriedade do administrado.

A pena de perdimento de bens vem prevista na Constituição Federal, como medida sancionatória autônoma, tendo por garantia o art. 5º, inc. XLVI, alínea b.¹³⁶ A referida autorização é aplicável a qualquer instância, seja ela penal, civil ou administrativa.

Questão importante desse estudo é a discussão técnica sobre possibilidade ou não da tributação sobre os valores ou bens que já foram devolvidos no acordo de colaboração premiada. Para o delator gozar dos benefícios descritos no art. 4º da Lei nº 12.850/2013, necessário se faz a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa¹³⁷. Deste modo, obter de volta a vantagem auferida pela organização criminosa, retornando às vítimas o que lhe foi tomado, é medida de extrema importância.

Importante mencionar que a tributação desses valores estaria em descompasso com o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional¹³⁸ que impossibilita a instituição de tributo como sanção ao ato ilícito. Isso é natural, pois em qualquer Estado de direito, sob pena de sua própria negação, não se pode conceber que se institua como hipótese de incidência de tributos bens ou rendas provenientes do exercício de atividade ilícitas.

Não se pode, ao meu ver, existir como hipótese de incidência tributária, fato ou ato ilícito. E mais, tributar sobre a renda auferida na ilegalidade seria ilegítimo. É inadmissível, pois, que existindo uma norma jurídica que reprove determinado fato, considerando-o crime, que o Estado se valha desse mesmo fato para obter receita. Em suma, é o mesmo que supor que o Estado se tornou sócio do ilícito, como já bem definido no item 3.1.1. A atividade financeira do Estado, como política e nobre como é, não deve ser custeada com receitas ilegais ou imorais.

¹³⁶ Art. 5º, inc. XLV da BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

¹³⁷ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019

¹³⁸ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

Portanto, convém destacar novamente, que não se pode admitir a irrelevância da ilicitude, muito pelo contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas. É absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que foram devolvidos pelo delator, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. O tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio. Como já dito anteriormente, não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título do tributo¹³⁹.

Necessário destacar que no caso da delação premiada, quando ocorre a devolução dos valores, esses recursos ou bens não foram adquiridos de maneira lícita. Por isso, o delator sempre deixou tais bens no estado de não propriedade, até porque, do contrário poderia ser descoberto pelas autoridades e, hoje, se encontra na situação de devolver todo o produto adquirido com o ilícito, o que descaracterizaria a necessária manifestação da capacidade contributiva própria, que está na base da tributação sobre a renda. O delator se compromete a devolver o produto adquirido em virtude do crime ao ofendido, suportando sua perda em benefício do Estado, conforme dispõe o art. 91, II, b, do Código Penal¹⁴⁰. Pois bem, não se trata de mera indenização (prevista no art. 91, I, CP), mas de restituição ou perdimento da coisa que nunca pertenceu (juridicamente) ao delator por conta da sua origem criminosa.

O ponto principal desse estudo é de que o delator pode expressar a renda do que adquiriu ilegalmente no sentido econômico, mas não detém juridicamente o produto, pois a origem criminosa impede a sua titularidade.

Continuando, a partir do momento que o delator confessa os crimes e entrega o produto adquirido ilicitamente, ocorre o reconhecimento de que o produto, ora devolvido, não faz parte de sua propriedade, por isso ocorre a restituição à vítima ou ao Estado, podendo inclusive, ser imediatamente sujeito a medidas assecuratórias.¹⁴¹

¹³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 197. p. 715/716.

¹⁴⁰ Neste mesmo sentido, Schmidt e Bittencourt negam haja expressão de capacidade contributiva nesses casos, tendo em vista a contradição com a garantia da propriedade, estabelecida no art. 5º, XXII, da Constituição Federal (SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre o produto do crime: Imoralidade anunciada. **Boletim IBCCRIM**, v. 118, p. 6-7, 2002, p. 7.)

¹⁴¹ Art. 125 e ss. do BRASIL. **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em: 06 dez. 2019.

De modo que, poderia a autoridade tributária lavrar o auto de infração, tendo como hipótese de incidência recursos e/ou produtos que juridicamente o próprio Estado reconhece que não pertencem ao delator porque teve origem criminosa?

Obvio que não, pois sobre o produto do crime não pode ser reconhecida a titularidade (jurídica) do delator e o Estado deve nesses casos proceder ao confisco¹⁴². Todavia, no mesmo sentido, antes mesmo de haver o confisco, no caso em tela, o delator já, por espontânea vontade no acordo de colaboração premiada, devolve o produto adquirido ilicitamente. Nesses casos, há o perdimento, e, se houvesse a tributação sobre o produto devolvido, ultrapassaria a totalidade do crime e implicaria confisco, vedado constitucionalmente¹⁴³.

O notável jurista brasileiro, Professor Paulo de Barros Carvalho, sobre essa matéria já expôs que:

Gostaríamos de estabelecer um enfoque que nos parece fundamental na hipótese do problema: examinar a tributação antes e depois do reconhecimento da ilicitude pela ordem jurídica. Antes do reconhecimento jurídico de que determinada atividade é ilícita, esta atividade não é lícita. Todavia, uma vez reconhecida a ilicitude pela ordem jurídica, achamos impossível a tributação. Damos como exemplo o Imposto de Renda. Uma pessoa explora o lenocídio. A ordem jurídica reconhece o crime e no processo é avaliado o montante, o produto dessa atividade ilícita. Ela está desapossada, ao menos teoricamente. Como o Estado poderá exigir imposto de renda de algo que não configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa.”¹⁴⁴

No sentido contrário, encontra-se a doutrina brasileira que invoca a tributação do ilícito, sem se apoiar fortemente na observância ao princípio da capacidade contributiva, critério fundamental, mas não exclusivo, para se operar no campo do Direito Tributário.

Ademais, com a conseqüente cobrança da tributação dos produtos devolvidos nos acordos de colaboração premiada, haveria uma redução na quantidade de pessoas que gostariam de colaborar. De modo que, se o delator reconhece a prática de crime e perde “total ou parcialmente o produto ou proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa”¹⁴⁵, a exigência do tributo sobre tais montantes poderia, igualmente, desestimular a colaboração. Entretanto, como visto, nos casos em que há o

¹⁴² BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. **Revista dialética de Direito Tributário**. v. 172, p. 101, 106 e ss.

¹⁴³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva: 2012. p. 139.

¹⁴⁴ 8ª Assembléia do II Curso de especialização em Direito Tributário. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação do direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educ. 1975. p. 349.

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019, art. 4º, IV.

reconhecimento do crime e o perdimento do produto ou proveito das infrações penais, não haveria que se falar em renda e, pois, em tributação¹⁴⁶.

Verifica-se, pois, que a delação premiada surgiu como uma forma de facilitar as investigações na medida em que o Estado fornece benefícios para aqueles que colaboraram, voluntariamente, com a apuração dos fatos. Isso faz com que o custo social de captura tenha uma redução drástica, uma vez que o Poder Judiciário e as forças policiais tornam-se mais eficazes no desempenho de suas atividades, otimizando o tempo de trabalho e capturando mais rapidamente os componentes das organizações criminosas¹⁴⁷.

Portanto, para que não haja a desmotivação de novos acordos de delação premiada, através da excessiva tributabilidade, e conseqüentemente, a sociedade perca todas as informações delatadas e, assim, a busca das reparações por parte dos delatores, necessário se faz explanarmos três importantes pontos sobre a NÃO tributação do ilícito, vejamos:

3.1.2.1 Conceito de tributo e a tributação decorrente de ato ilícito.

É sabido que o Estado tem como finalidade estabelecer o bem comum. Segundo as lições de Dalmo Dallari, o bem comum é o conjunto de todas as condições de vida que consistam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana¹⁴⁸. Na contemporaneidade, uma das possibilidades de se manter o bem comum passa pela obtenção de recursos financeiros para a manutenção do aparato administrativo estatal. Só assim, poder se disponibilizar aos cidadãos-contribuintes os serviços, pois, que a cobrança de tributos se mostra como uma fonte primacial de receitas, permitindo, que o Estado suporte todas as despesas inerentes e necessárias a consecução de seus objetivos.

Para que se busque esse recurso financeiro, é necessário que haja a tributação em face dos contribuintes. Incontestável é a necessidade de uma atividade financeira que contribua para a obtenção de recursos. Tem-se como atividade financeira do Estado toda

¹⁴⁶ LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. **Crime e Política. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção**. 1. ed. Rio de Janeiro. FGV Editora: 2018, p. 129.

¹⁴⁷ SANTOS, Bruno Carvalho Marques dos. **O Viés econômico da delação premiada**. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018, p. 92.

¹⁴⁸ PAPA JOÃO PAULO XXIII. *Pacem in Terris* (Encíclica), I, 58 apud DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria geral do estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33

aquela que obtém receita ou administra o produto arrecadado, ou ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento.

Ademais, o Estado, basicamente, tem duas formas de arrecadar receitas financeiras: uma, através de suas próprias fontes de riqueza, seja de seu patrimônio, seja de atividades industriais ou comerciais, e, duas, cobrando tributo do particular.

Com base nesse entendimento é que, buscar-se-á entender o que pode ser considerado tributo.

Pois bem, com a instituição do tributo, o Estado passou a exigir que os indivíduos lhes fornecessem recursos, utilizando-se de seu poder soberano, imperativo. Com a argumentação de que em troca, ele, Estado, seria o responsável por regular as relações entre os cidadãos e entre estes e o próprio Estado.

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, o “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁴⁹.

Analisando o artigo supra citado, resta claro que o tributo não tem o condão de punir, ou seja, não pode ser considerado como uma sanção advinda de uma prática ilícita. A tributação tem finalidade arrecadatória, enquanto a punição tem finalidade sancionatória.

A incidência do tributo se dá quando o sujeito passivo pratica ato que materializa um fato gerador. Já a punição decorre da obrigação proveniente de uma conduta ilícita do contribuinte, por exemplo, quando este atrasa um pagamento e lhe é cobrada multa sobre o valor. No caso da punição, não importa a capacidade contributiva do contribuinte, mas apenas se houve a prática do ilícito, enquanto para a tributação é necessária esta capacidade contributiva.

A ilicitude do fato tributário decorre da circunstância de que dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas mais severas que não configuram tributo; por isso, não integram seu conceito e tampouco submetem-se ao regime jurídico tributário.

¹⁴⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

O Professor Hugo de Brito assevera que “o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito”¹⁵⁰.

No mesmo sentido, Myrian Santiago faz um resumo constitucional genial sobre a tributação decorrente dos atos ilícitos, vejamos:

É o próprio direito positivo que, limita as hipóteses de incidência da norma tributária apenas aos fatos lícitos. A Constituição Federal Brasileira, por exemplo, já enumera a competência tributária para instituir os impostos, elegendando, de antemão, as possíveis hipóteses de incidência. Não há liberdade alguma para o legislador federal, estadual ou municipal instituir imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade econômica objetiva a ser tributada.

O constituinte brasileiro definiu as hipóteses de incidência dos impostos visando essencialmente o conteúdo econômico da renda, patrimônio e consumo. Não criou, assim, qualquer tributo discriminatório, lícito ou expropriatório”¹⁵¹

Conforme estudo desenvolvido nesse trabalho, a tributação não deve ocorrer sobre os fatos ilícitos que deram origem a bem que foram recuperados. Vejamos um exemplo. O imposto de renda não deve ser cobrado sobre a renda que foi auferida ilicitamente porque essa mesma renda já foi, ou será, devolvida no acordo de colaboração.

3.1.2.2 Capacidade contributiva e a tributação decorrente dos atos ilícitos

A noção de capacidade contributiva remonta à ideia da sua origem do próprio surgimento do tributo. Ressalta-se que no próprio Egito antigo concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar¹⁵².

Historicamente já se encontrava a ideia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à sua inobservância.

No Brasil, o princípio só ganhou realce a partir da Constituição de 1946, quando no seu art. 202, veio estabelecido que os tributos têm caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹⁵¹ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 134.

¹⁵² GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche de Principio Della Capacità Contributiva**. Milão: Dott. A. Giuffré Editore, 1961, p. 6, n.8.

A Emenda Constitucional nº 18/1965, porém, revogou tal dispositivo do texto constitucional. Silentes permaneceram, a respeito, a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01/1969¹⁵³.

No entanto, a Constituição de 1988¹⁵⁴ devolveu, em seu art. 145, §1º, mesmo que modificada a redação do preceito contido no art. 202 do Texto Fundamental de 1946, além de consagrar, em outros dispositivos, desdobramentos do princípio da capacidade contributiva.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações tributárias de acordo com as suas condições econômicas. Essa ideia de divisão de carga tributária deve reger a legislação, definir a interpretação das leis, limitar a possibilidade de o indivíduo alterar as consequências das leis, limitar a possibilidade de o indivíduo alterar as consequências tributárias de suas condutas, e fazer o direito tributário compreensível, previsível e ensinável¹⁵⁵.

Na mesma linha, Humberto Ávila, contribui para o entendimento de que o princípio da igualdade pressupõe a relação entre os contribuintes com base em um critério de diferenciação. O critério eleito pela Constituição para os impostos pessoais, de que é exemplo o imposto de renda, é a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/99). Tal escolha tem duas sequências importantes. De um lado, o sentido objetivo da capacidade contributiva limita a tributação somente a situações ou fatos que conotem capacidade contributiva. Assim, aquilo que não revelar capacidade contributiva não pode ser tributado. De outro lado, o sentido subjetivo da capacidade contributiva leva necessariamente a que a tributação seja tanto maior, quanto maior for a capacidade manifestada pelo sujeito passivo. Desse modo, os contribuintes que manifestarem menor capacidade contributiva deverão pagar menos, e, aqueles que exteriorizarem uma capacidade contributiva maior, deverão pagar mais. No exemplo das autuações derivadas do acordo de colaboração, os delatores já devolveram o que, outrora, foi roubado, anulando assim qualquer possibilidade de capacidade contributiva¹⁵⁶.

¹⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2012. p. 22.

¹⁵⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

¹⁵⁵ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. *In*. ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação**

A capacidade contributiva foi considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio. Assim, definiu-se que o indivíduo deve concorrer aos encargos públicos em razão de sua capacidade. O que se visava, na realidade, era o princípio da contribuição estabelecida proporcionalmente às forças econômicas dos particulares¹⁵⁷.

O professor Rubens de Souza define que “a soma da riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”¹⁵⁸

Partindo deste ponto, para melhor explicar, o legislador constituinte positivou o princípio da capacidade contributiva, através do art. 145, §1º da Constituição Federal, o qual dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.¹⁵⁹

A capacidade contributiva é a capacidade econômica de cada contribuinte, como disposto no artigo descrito acima, tendo sido mantido a tradição da Constituição Federal de 1946. De modo que, cada indivíduo dever contribuir na medida de suas possibilidades, o que implica ir contra as franquias e privilégios de todas as classes. É a capacidade de pagar.

Interessante destacar que, escolhido o fato gerador do tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em consideração a capacidade econômica dos sujeitos

do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 89.

¹⁵⁷ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 95.

¹⁵⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro; Financeiras, 1960, p.83.

¹⁵⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

passivos das respectivas relações tributárias. Este princípio está intimamente ligado ao princípio da isonomia, pois uma vez capacitados economicamente na mesma proporção, os contribuintes não poderão ser tributados de forma diversa.

No que tange ao cerne do trabalho, diversos doutrinadores entendem que há de se levar em conta a tributação das atividades ilícitas como forma de igualdade, tratamento isonômico. Sob pena de criar uma desigualdade injustificada e limitar a tributação unicamente às atividades lícitas, fundamentando na discriminação entre os honestos e os desonestos, com vantagem para estes últimos¹⁶⁰.

Sobre o fundamento da isonomia, o tema será abordado com mais detalhes no próximo tópico.

Por fim, nas autuações tributárias decorrentes do compartilhamento das informações do acordo de colaboração, o autuado não tem mais a capacidade contributiva para que satisfaça a obrigação tributária, visto que o que tinha, advindo da ilicitude, já foi devolvido.

3.1.2.3 Princípio da isonomia e a tributação decorrente dos atos ilícitos

No Direito Tributário, muitas vezes, o princípio da isonomia parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva, mas a distinção entre eles é indiscutível. A isonomia tributária é a adequação do princípio geral da isonomia jurídica ao ramo do Direito Tributário.

A Constituição Federal de 1988 concedeu aos princípios papel de destaque em seu texto. O princípio da igualdade é a representação máxima dos direitos individuais incorporados à nossa Carta Magna. O princípio preserva a igualdade entre todos, conforme disciplina a CF/1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

Homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. [...] ¹⁶¹

¹⁶⁰ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 135.

¹⁶¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

O princípio da igualdade, não bastasse a sua normatização constante no artigo 5º, caput da Constituição Federal, encontra-se preceituado por todo o texto constitucional, ganhando relevância, inclusive em matéria tributária, como pode ser verificado no artigo 150, inc. II, da Constituição Federal, ao conceituar o princípio da igualdade na tributação, ou seja, o princípio da isonomia tributária. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...] ¹⁶²

Trata-se de princípio que visa à vedação de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situações semelhantes. Enquanto o princípio presente no art. 5º trata da isonomia de forma genérica, o art. 150, II, se dedicou a explorar a igualdade da forma.

O princípio da isonomia consiste no tratamento igualitário aos que de forma geral são iguais, e desigualmente, na medida da sua desigualdade.

De mais a mais, a isonomia não é um mero direito individual, pois é princípio que se impõe para ser respeitado por todos os poderes do Estado, o que significa ser, sim, direito de todos os jurisdicionados pela Constituição, mas ultrapassa os interesses pessoais e individuais.

Porém, nota-se que a estrutura do Direito Tributário encontra-se no texto da Constituição, ou seja, é nesse texto que estão preceituados os limites ao poder de tributar e onde se estruturam os princípios de natureza tributária. Princípios esses que formam a base de sustentação de todo o sistema tributário ¹⁶³.

O princípio do tratamento isonômico tributário impõe ao legislador a discriminação da isonomia em dois momentos: tratamento dos desiguais, conforme desigualdades; e dos iguais, conforme a igualdade.

No trabalho em tela, parte dos doutrinadores, cujos nomes já foram mencionados no tópico 3.1.1, entendem haver existência da tributação sobre os atos ilícitos, e, alguns, argumentam com base na isonomia. Analisam o princípio do *non olet* no sentido de que

¹⁶² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

¹⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 158.

o cidadão pratica atividades ilícitas com a consistência econômica, devendo pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual, frente às pessoas que sofrem incidência tributária sobre os ganhos provenientes de trabalho honesto ou da propriedade legítima.

Pois bem, o fundamento para a não tributação do ilícito se baseia, exatamente, no mesmo princípio, visto que, como já discutido anteriormente, o tributo é instituído de forma isonômica.

Vejamos, se o delator ao ter seu acordo de colaboração premiada homologado, firma compromisso de restituir/devolver o produto adquirido através do ilícito, não possui mais a mesma situação isonômica, pois houve a restituição, e, se houve a restituição, volta-se a *status quo*.

Como pode o delator ser tributado por algo que não é mais dele? Por isso, com base no princípio da isonomia, não há que se falar em tributação.

Adicionalmente, Roque Carrazza especifica que o princípio em análise visa garantir uma tributação justa, visto que fora desenvolvido a partir da ideia de justiça. Entretanto, refere que a garantia de uma tributação justa não significa que as leis tributárias tratarão todas as pessoas da mesma maneira, mas que precisam tratar da mesma forma as pessoas que se encontram em situações idênticas. Ou melhor, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário¹⁶⁴.

Contudo, não existe justiça, muito menos igualdade/isonomia tributária nas autuações que decorrem de informações retiradas dos acordos de colaboração premiada.

Por fim, amparado pelo mesmo princípio, há de se iniciar uma discussão a respeito da legalidade das autuações tributárias, originadas dos compartilhamentos das informações do acordo de colaboração com o Fisco. Partindo do princípio da isonomia, o autuado não dispõe de mesma defesa frente aos sujeitos passivos que não fizeram acordo de colaboração.

3.1.3 Breves comentários

Mesmo que a sociedade e grande parte da doutrina entenda que deva existir a tributação do ilícito, é necessário distinguirmos as situações. Pela exposição dos

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1999, p. 300/30 I.

doutrinadores favoráveis à tributação das atividades ilícitas, verifica-se que, além de predicarem pela irrelevância da origem ilícita dos bens e direitos que serão objeto da imposição tributária, vários deles também admitem o fato ilícito na hipótese de incidência tributária.

No presente estudo, há de se fazer a diferenciação lógica entre a análise que deve ser feita com base nas premissas científicas e dos princípios gerais do Direito Tributário, em especial: o conceito jurídico do tributo e o fato jurídico que compõe a hipótese de incidência tributária; e a capacidade contributiva, como pressuposto da tributação e seu real alcance na verificação da ocorrência do fato gerador tributário.

Considere, hipoteticamente, que um funcionário público do Governo federal tenha praticado ilícitos através da sua função, direcionando, por exemplo, uma licitação para uma empresa amiga. Depois de contratada, essa empresa repassa R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a título de propina. Por óbvio, o agente auferiu renda, ou seja, essa renda é passível de tributação. Ocorre que, passado algum tempo, o Estado descobre o fato ilícito, ao passo que, o agente começa a responder a um inquérito policial. E, antes que surja uma operação policial, esse agente resolve fazer um acordo de colaboração premiada e se compromete a restituir o dano ocasionado aos cofres público, tanto devolvendo o que foi adquirido ilicitamente, como pagando uma indenização em face do Estado.

Com base nesse exemplo, quando o agente recebeu a propina ele auferiu renda, ou seja, passível de tributação. No entanto, o agente devolve a “pseudo” renda auferida, voltando ao *status quo*. Além de devolver o valor recebido, ainda ressarce o Estado, por meio de indenização, conforme disposto no acordo de colaboração. Então, como pode ser tributado o delator, se o mesmo devolveu todo o produto adquirido ilicitamente? Não detém mais capacidade contributiva.

Portanto, há de se fomentar discussões mais profundas a respeito de tal assunto, para que Estado e delatores não saiam prejudicados com os efeitos tributários gerados pelo acordo de colaboração premiada.

3.2. Aceitação do acordo de colaboração premiada como instrumento de denúncia espontânea

O presente tópico traz dois temas diversos que, a princípio, não teriam semelhanças. Um olhar mais apurado e técnico, que leva em conta as mudanças pelas

quais vem passando o Direito, permite-nos vislumbrar controvérsias futuras, objetivando sempre o bem comum.

Os institutos discutidos nesse texto são: delação premiada e denúncia espontânea. Para ser mais exato, o estudo trata da possibilidade de o acordo de colaboração premiada ser aceito como instrumento de denúncia espontânea, junto aos órgãos fiscalizadores, isentando o colaborador/contribuinte do pagamento de multas originadas de eventual autuação tributária, decorrente das informações descritas na denúncia espontânea.

O tema da colaboração premiada, mesmo que não tenha ineditismo, vem sempre acompanhado de discussões a respeito, principalmente, dos seus efeitos práticos. Tema primordial desse trabalho.

Na seara tributária, não se viu ainda discussões mais técnicas a respeito do tema. Com o passar do tempo, entretanto, e o aumento das homologações e compartilhamentos de diversos acordos de colaboração com o Fisco, percebe-se a necessidade de autuar os delatores e, também, os terceiros citados¹⁶⁵.

É sabido que as multas tributárias oriundas de sonegação fiscal e transações ilegais são acompanhadas de percentuais astronômicos, sempre com o intuito de inibir conduta criminosa tributária. Mas, de que adianta punir ao ponto de não receber nenhum benefício?

Visando colaborar com o instituto da colaboração e, com base na boa fé do agente colaborador, interessante estudarmos a possibilidade, até legislativa, de englobar no acordo de colaboração a possível intenção do colaborador de pagar os tributos, em contrapartida à isenção da multa. Sabe-se, contudo, que a matéria tributária não pode ser transacionada pelo Judiciário, o que será objeto de estudo no tópico 3.3. deste capítulo. Além de não ter competência para tal, trata-se direito indisponível. A intenção do estudo, entretanto, é discutir possibilidades e contribuir para o avanço da ciência do Direito.

3.2.1 Aplicações dos efeitos da denúncia espontânea como instrumento de maximização de resultados na delação premiada

Nos últimos anos o Direito brasileiro tem sofrido impactantes transformações: de uma tradição fortemente arraigada na cultura codificada e legislada, de índole romano-germânica, rumo-se i) a uma cultura dos precedentes, de viés anglo-saxão, o que é bem

¹⁶⁵ Os impactos tributários sobre terceiros serão objeto de estudos futuros.

nítido nas inovações do Código de Processo Civil de 2015; e ii) à ascensão do direito negocial/transacional, onde as partes “constroem” o seu direito a partir de acordos reciprocamente abalizados.

Há de se destacar esse modelo transacional na esfera penal que, recentemente, vem abalizado pela Lei nº 12.850/2013, que trata das organizações criminosas e também da colaboração premiada¹⁶⁶. No âmbito do Direito Tributário, decorre de uma busca de maior legitimidade social do tributo, que tem o objetivo de estreitar a relação fisco-contribuinte que se propõe às transações, compensações, parcelamentos, dentre outros “acordos”.

Talvez por conta da falência da política, ambos os movimentos demonstram a substituição da lei, oriunda do Poder Legislativo pela lei formada no seio do Poder Judiciário, a chamada regra de decisão, consubstanciada na criação da regra que decide o caso e se torna precedente vinculante aos novos casos.

Ou, ainda, a saída negocial: o Estado não mais intervém, mas chancela a melhor solução. O próprio papel do magistrado deixa de ser o de dizer o direito no caso concreto, mas o de homologar, dentro dos balizas legais, o direito dito, ditado, pelas partes.

Mesmo na esfera criminal onde, em tese, prevalecem direitos indisponíveis, é notável a ascensão da Justiça negociada. Esse giro paradigmático se fortaleceu pela Lei nº 12.850/2013 (que trouxe o impulso decisivo para o instituto da delação premiada e conferindo-lhe maior eficácia) e pelas recentes propostas, ampliando as possibilidades do *plea bargain* no Direito Penal e processual penal brasileiro.

Interessante comentar que o instituto norte americano *Plea Bargain* é superficialmente equivalente, aqui no Brasil, à delação premiada, tendo como objetivos semelhantes a incitação do processo de negociação, através do qual o acusado trocaria as informações dos crimes praticados pela redução de pena. Com isso, ganharia o Estado, que admite sua culpa de não conseguir reprimir os ilícitos de maneira efetiva e acaba contando com a ajuda de um terceiro; de outro lado, ganharia também o colaborador que teria sua pena reduzida.

¹⁶⁶ Art. 3º da BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

Com efeito, em relação à delação premiada, o Supremo Tribunal Federal (STF) já assentou que o instituto possui a natureza de negócio jurídico processual personalíssimo, com efeitos no direito material.¹⁶⁷

Enquanto negócio jurídico, a delação pressupõe os requisitos de validade, vigência e eficácia, inclusive a espontaneidade e autonomia da vontade das partes para sua celebração¹⁶⁸.

Do mesmo modo, para que a colaboração premiada cumpra seus objetivos e não viole direitos fundamentais e garantias processuais, deve ser regida pelos princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da confiança, da lealdade processual, da maximização dos resultados e máxima eficácia da prestação jurisdicional.

Como cediço, a colaboração premiada não é prova em si, mas como a própria dicção legal deixa claro, é meio de obtenção de prova¹⁶⁹ com efeitos que extrapolam a seara criminal. O Professor Francisco de Jesus, nos ensina que os “meios de obtenção de prova servem para obter aquelas coisas ou declarações que, por sua vez, servirão para demonstrar a realidade de um fato; trata-se de atividade de recolha dos meios de prova, sejam pessoais ou reais”¹⁷⁰.

Isso, porque é comum nos acordos de delação que a justificativa para caracterizar o interesse público na celebração do acordo contenha uma cláusula que prevê justamente a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, conforme está expressamente previsto no acordo de delação de Alberto Youssef e Paulo Roberto da Costa, no bojo da operação Lava Jato¹⁷¹.

Estabelecidas essas premissas, o presente tópico tem como foco analisar os efeitos da delação na seara fiscal e tributária e sua proximidade com o instituto da denúncia espontânea.

Para tanto, é preciso distinguir entre duas situações:

¹⁶⁷ a) vide decisão no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. HC 127.483. Rel.: Ministro Dias Toffoli, em 27 de agosto de 2015. Disponível em: www.stf.jus.br/consulta. Acesso em: 01 set. 2019.

b) Sobre o tema, conferir a aprofundada análise *in* ROSA, Alexandre Moraes da. **Para entender a delação premiada pela teoria dos jogos: táticas e estratégias do negócio jurídico**. Florianópolis: EModara, 2018, p. 241.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 243.

¹⁶⁹ Art. 3º da BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019

¹⁷⁰ JESUS, Francisco Marcolino de. **Os meios de obtenção de provas em processo penal**. Coimbra: Almedina, 2011. P. 139.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 248.

- a) a Receita Federal do Brasil utiliza informações confidenciais nas delações e faz autuação fiscal com base nos próprios crimes delatados, p. ex. pagamentos de propina e lavagem de dinheiro e;
- b) as informações da delação geram autuações de sonegação a partir da movimentação financeira ou pagamentos que estão diretamente ligados aos crimes confessados, como também, são autuadas outras operações que decorreram de movimentações que não estão diretamente ligados aos crimes confessados.

No caso (a), a solução constitucionalmente adequada é a impossibilidade de punição e cobrança posterior, uma vez que o próprio Estado não pode sustentar sua arrecadação diretamente no objeto ilícito, p. ex. imposto de renda incidindo em pagamento de propina. Assunto esse já tratado anteriormente no tópico 3.1.

De maneira alguma pode-se conceber a possibilidade que se institua como hipótese de incidência de tributos bens ou rendas provenientes do exercício de atividades ilícitas. O Próprio conceito de tributo, descrito no art. 3º do CTN, nos ensina que é impossível a instituição de tributo decorrente de sanção por ato ilícito.

Quando a Receita Federal do Brasil lavra um Auto de Infração, decorrente de informações vinculadas a uma colaboração premiada, está se locupletando de ações que ela mesmo proíbe, associando-se à ilegalidade e dela tirando proveito.

Já na hipótese descrita em (b), a situação se revela mais complexa, ensejando uma análise pormenorizada das consequências, especialmente em face do princípio da proibição de cumulação de sanções (*ne bis in idem*) em um contexto de multiplicidade de órgãos de controle e sancionadores¹⁷² e da necessidade de preservar a eficácia e maximizar os resultados obtidos com a delação em prol do interesse público.

E é sobre esse segundo caso, mais especificamente, que se dirigem as linhas seguintes.

¹⁷² Cf. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem em tempos de multiplicidades de sanções e de agências de controle punitivo*. In: **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 1., n. 1. p. 71-92, jul-dez. 2018.

3.2.2 Proibição de cumulação de sanções

Conforme bem constatado por Alexandre Morais da Rosa e sedimentado no pensamento jurídico, a delação premiada opera como um jogo de estratégia entre sujeitos que ponderam custos e benefícios¹⁷³.

Sendo assim, sua eficácia é melhor compreendida a partir da teoria dos jogos, tornada célebre a partir das teses de Jonh Nash. Pela teoria, a interação humana e suas estratégias de tomada de decisão são analisadas a partir dos impulsos que os agentes racionais sofrem com base na possibilidade de obter uma recompensa ou ser acometido de um prejuízo.

Aplicada à delação premiada, a recompensa gera o incentivo à colaboração, maximizando seus resultados. No entanto, para que isso ocorra, é preciso abater os custos.

O Professor Frederico Valdez Pereira traz o entendimento de que “a noção de prêmio não é expressão de um valor moral positivo, mas, sim, o reflexo de um objetivo político-criminal: desse modo não se responde a uma racionalidade concernente ao valor, mas a uma racionalidade relativa ao propósito”¹⁷⁴.

Nessa perspectiva, a questão é tratada com a racionalidade típica do movimento da Análise Econômica do Direito (AED), a qual acolhe o Teorema de Coase como importante vetor para o fomento de melhores resultados na negociação¹⁷⁵.

Coase advoga uma mudança de olhar nas relações entre Direito e Economia, destacando as consequências econômicas dos entendimentos jurídicos, de modo que os custos das transações devem ser considerados na propriedade de direitos, levando à maior eficiência¹⁷⁶.

Daí porque, é preciso considerar a redução de custos para maximizar os resultados nas delações premiadas e, dentre eles, a possibilidade de punir mais de uma vez sobre os

¹⁷³ ROSA, Alexandre Morais da. **Para entender a delação premiada pela teoria dos jogos**. Op. cit.

¹⁷⁴ PEREIRA, Valdez Pereira. **Delação premiada: legitimidade e procedimento**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2016, p. 32.

¹⁷⁵ Nas palavras de Benjamim Miranda Tabak, Cibele Benevides Guedes da Fonseca e Julio César de Aguiar: É possível, desse modo, a partir de uma análise econômica do direito, averiguar como as pessoas reagem às leis, ou seja, a incentivos e sanções, firmando-se como uma verdadeira teoria científica do comportamento humano. Normas jurídicas passam a ser estudadas sob a ótica da eficiência, a partir de uma análise de custo-benefício, e são consideradas incentivos para alterar condutas (como se fossem preços implícitos). In: TABAK, B. M. et. al. *A Colaboração Premiada Compensa?* Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, agosto/2015 (Texto para Discussão nº 181). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 30. Set.2019.

¹⁷⁶ COASE, Ronald H. *The problem of social cost*. **Journal of Law and Economics**. v. 03 (Oct., 1960), The University of Chicago Press. 45 p. Disponível em: <http://www2.econ.iastate.edu/classes/tsc220/hallam/Coase.pdf> Acesso em 23 jan. 2019.

mesmos fatos e sanções tem se tornado uma das mais graves questões para a sobrevivência e o futuro do instituto.

Em face das diversas discussões existentes sobre a delação e os seus efeitos, principalmente no campo tributário, ainda não existe suficiente regramento para que tenhamos segurança jurídica ao ponto de trazer segurança ao colaborador.

Portanto, esse cúmulo sancionatório baseado em uma só conduta não precisa ser aceito passivamente como mero dado da realidade. Aquele que comete infrações contrárias a bens jurídicos relevantes deve ser adequadamente punido, mas não parece razoável que tenha que se defrontar com várias cabeças do mesmo Estado. O argumento, sempre sacado da manga e usado indiscriminadamente, da “independência das instâncias” penal e administrativa não é capaz, por si só, de domesticar o odioso *bis in idem*. O argumento, em si, não é falso, mas serve apenas para explicar outra coisa: que as conclusões alcançadas em um processo penal, por exemplo, não são necessariamente vinculantes em relação ao processo administrativo tributário¹⁷⁷.

Apesar de alçado à categoria de direito fundamental, inexistente no Brasil uma regulamentação clara acerca da aplicação do princípio do *ne bis in idem*, isto é, da proibição de mais de uma punição pelos mesmos fatos e fundamentos. Esse fato tem propiciado inúmeros conflitos entre diferentes órgãos controladores, o que se agrava diante da autonomia das diferentes esferas administrativas, cíveis, penais e tributárias e da ausência de um posicionamento pacificador da parte do Poder Judiciário¹⁷⁸.

Todavia, como bem anota Keity Saboya, “garantias contra novos processos ou contra riscos de novos processos, contra uma segunda condenação ou contra uma segunda sanção, e também contra qualquer nova pretensão com sentido retributivo são asseguradas pelo espectro de proteção do *ne bis in idem*”¹⁷⁹.

Diante da duplicidade de processos e possíveis punições, podemos citar o caso Grande Stevens¹⁸⁰, que buscou a corte Europeia de Direitos Humanos. Por unanimidade,

¹⁷⁷ TEIXEIRA, Adriano; ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo. *Ne bis in idem* e o cúmulo de sanções penais e administrativas. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ne-bis-in-idem-e-o-cumulo-de-sancoes-penais-e-administrativas-01082018>. Acessado em 22. nov. 2019.

¹⁷⁸ Cf. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem* em tempos de multiplicidades de sanções e agências de controle punitivo. **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, v. n. 1, p. 71-92, jul.- dez. 2018.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 91.

¹⁸⁰ Sobre o problema do *bis in idem*, tal caso, se tratava do cúmulo de sanções de natureza administrativa e de natureza penal. O Judiciário italiano submeteu ao TJUE a questão se a dupla punibilidade violaria ou não o art. 50 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, que declara: “Ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei.” A Convenção Europeia dos Direitos do Homem, em seu Protocolo 7º, art. 4º, foi igualmente invocada para fundamentar a remessa da

a Corte acolheu o pedido, com fundamento no item 4 do protocolo n. 7 da convenção Europeia que consagra o direito de não ser processado, nem punido duas vezes pelo mesmo fato¹⁸¹.

É preciso, então, encontrar soluções legais e doutrinárias que possam conciliar de um lado: a) o interesse público primário em repelir o ilícito e a autonomia dos diferentes órgãos sancionadores com b) a necessidade de redução de custos para máxima eficácia do instituto da delação, com as proteções legais inerentes à validade dos negócios jurídicos e os princípios constitucionais que assegurem os direitos fundamentais e as garantias processuais dos cidadãos, incluindo o *ne bis in idem*.

3.2.3 Paraquedas dourado na área tributária: a equivalência como denúncia espontânea

Cientes da importância de gerar incentivos para promover melhores meios para a alocação eficiente de recursos, grandes empresas do mundo inteiro têm buscado programas de benefícios e redução de custos que possam impulsionar seus colaboradores, em especial altos executivos, a alcançarem melhores resultados.

Dentre os incentivos, encontra-se o “paraquedas dourado”, que consiste em uma cláusula que prevê uma indenização em caso de rescisão de contrato. Em especial, no caso de fusões e aquisições hostis, para que o executivo faça um pouso suave, ou seja, tenha condições de se prevenir de imprevistos futuros. O paraquedas dourado é uma proteção, cujas bases remontam ao princípio da não-surpresa, entendido como importante fator de incentivo.

Nesse sentido, após lembrar que o advento da justiça negocial não pode significar a violação das garantias processuais constitucionais, Aury Lopes Jr, Alexandre Morais da Rosa e Philipe Benoni Melo e Silva defendem que “a inserção de cláusulas de paraquedas dourado nos contratos penais que envolvem a colaboração premiada, para assegurar um

questão ao Tribunal: “Ninguém pode ser penalmente julgado ou punido pelas jurisdições do mesmo Estado por motivo de uma infração pela qual já foi absolvido ou condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal desse Estado.” Em suma, no caso prático do presente trabalho, não se poderia punir o delator através de autos de infração tributários, visto que já houvera punição sobre os mesmos fatos na esfera criminal.

¹⁸¹ “Article 4. Right not to be tried or punished twice. 1. No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same state for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that state”. (Disponível em https://www.echr.coe.int/documents/convention_ENG.pdf). Acesso em: 28. nov. 2019.

“pouso suave” às partes envolvidas, trará mais segurança jurídica ao instituto da colaboração”¹⁸².

Essa medida é de todo conveniente, não apenas em matéria criminal, mas também nas demais questões inerentes às esferas administrativas e tributárias.

Indo além, uma vez que a delação premiada se perfaz enquanto negócio jurídico processual e uma das partes é o Estado, enquanto ente superior de garantia e manutenção da ordem social, ainda que seus órgãos tenham autonomia e competências diferenciadas, o princípio da boa-fé, da lealdade processual, da não-surpresa e da confiança, aliados ao princípio da maximização de resultados faz com que, no que se refere à matéria tributária, a delação premiada opere como um equivalente funcional à denúncia espontânea.

Mesmo não sendo institutos idênticos, mas similares em características, fundamentos e consequências na ordem jurídica, a ideia de equivalência funcional, aliada à necessidade de observância dos princípios acima citados, permite que as recompensas previstas na denúncia espontânea em matéria tributária sejam estendidas e aplicadas também na delação premiada, evitando que o réu-colaborador seja surpreendido pelo Estado, na pessoa do Fisco, prejudicando, assim, o incentivo à colaboração.

Com efeito, a denúncia espontânea é o instrumento previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN¹⁸³ por meio do qual o contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, confessa para o Fisco que praticou algum descumprimento da obrigação tributária principal. Como medida de recompensa, ficará dispensado de pagar a multa.

O benefício de denúncia espontânea associa-se à política tributária indutora de comportamento de retorno à legalidade e, à maneira de premiar o infrator, que por vontade própria fez o caminho de volta à seara do comportamento esperado socialmente.

Nesse mesmo sentido, o contribuinte, ciente que cometeu infração tributária, com o temor de que a ilegalidade venha a luz, confessa a prática desse ilícito. Como consequência desse arrependimento, o Fisco procede ao lançamento tributário e poderia atuar de forma benevolente, propondo a benesse de excluir as multas aplicáveis ao caso.

¹⁸² LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Moraes. SILVA, PHillipe Benoni Melo e. A noção de "paraquedas dourado" deve ser inserida nas delações premiadas. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author>. Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁸³ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

Sendo assim, delação premiada e denúncia espontânea possuem diversas características comuns:

- a) o ponto de partida é um conflito/desajuste entre o réu/contribuinte e a lei, gerando a possibilidade de severa punição judicial ou pelo fisco;
- b) a confissão/denúncia tem por objetivo obter a recompensa: livrar-se de sanções ao retirar sua razão jurídica;
- c) há interesse público relevante em oferecer a recompensa como um incentivo para que se descubram situações que dificilmente seriam aclaradas;
- d) o interesse público também se perfaz na cessão da situação ilicitude;
- e) ambas prestigiam a eficiência na prestação jurisdicional, uma vez que têm lugar a partir da incapacidade estatal de dar respostas às infrações criminais e/ou tributárias no seu devido tempo;
- f) promovem a redução de custo na ação estatal, seja persecução penal, seja na administração tributária e;
- g) facilitam a restituição financeira ao Erário, seja na forma de ressarcimento de prejuízos causados por crime, seja no adimplemento de tributo devido.

A partir dessas similaridades, é possível fazer uma interpretação conforme a Constituição e possibilitar que o acordo de delação seja instrumento funcionalmente equivalente à denúncia espontânea junto ao Fisco nos casos em que se confessa sonegação, sem que esta esteja relacionada a um objeto direto de um outro crime, por si só, redimido.

Ponto importante a ser destacado é que a denúncia espontânea só ocorre quando não tenha existido qualquer procedimento administrativo fiscalizatório da infração.

Essa leitura não implica a defesa da possibilidade de que o Ministério Público e/ou o Delegado de Política possa transacionar interesses fiscais, uma vez que não existe atribuição legal para tanto.

Apenas traz a discussão sobre a possibilidade de reduzir a carga tributária do contribuinte, enquanto recompensa e, logo, incentivo para revelar o máximo em sua colaboração, visto que o objetivo final seria alcançar o bem maior para a sociedade, tanto na esfera criminal quanto na esfera tributária.

3.3.4 Aplicações práticas

A aplicação da tese acima traz algumas questões práticas que merecem melhor esclarecimento.

De início, cabe destacar que tanto os acordos de colaboração premiada, como a denúncia espontânea, são celebrados entre o colaborador/contribuinte e o Estado. Importante definir que o Estado é a entidade de poder soberano que detém o poder político para tributar e punir.

A denúncia espontânea está descrita no art. 138 do CTN, que é uma opção política jurídica com o qual o legislador pretendeu estimular o sujeito passivo da obrigação tributária a regularizar a situação perante o Estado, trazendo dignidade fiscal.

Na mesma intenção de colaborar com o Estado, o instituto da delação premiada estimula o acusado ao firmar um acordo com o Estado no intuito de trazer dignidade pessoal e inibir o cometimento de novos delitos.

Unindo esses institutos com a intenção de estimular a cooperação da sociedade com o Estado, há de se pensar na necessidade de utilizar o acordo de colaboração premiada como instrumento ensejador da denúncia espontânea.

Nos dias atuais, mesmo que não haja previsão legal, existe uma orientação conjunta nº 01/2018, emanada das 2ª e 5ª câmaras de coordenação e revisão do Ministério Público Federal, que define os parâmetros da celebração do acordo de colaboração premiada. No item 24.5, alínea i, da Orientação é “obrigatório” que o colaborador declare todos os bens que são de sua propriedade, ainda que em nome de terceiros, sob pena de conduta contrária ao dever de boa-fé e rescisão do acordo”¹⁸⁴.

A partir do momento em que o colaborador cumpre o que está determinado no descrito acima, ou seja, apresenta a relação de todo o seu patrimônio no acordo de colaboração premiada, automaticamente existirá uma exposição patrimonial em face dos órgãos fiscalizadores e de controle.

Em momento posterior, o Estado, através da Receita Federal e diversos outros órgãos fiscalizadores, utilizará de todas as informações do acordo de colaboração como

¹⁸⁴ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. 2ª e 5ª Câmara de Revisão. **Orientação Conjunta nº 01 de 23 de maio de 2018**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/orientacoes/orientacao-conjunta-no-1-2018.pdf>. Acesso em: 01 set. 2019. Definem os parâmetros do acordo de colaboração premiada.

fundamentos e provas para lavrar auto de infração. No caso, agora, para que o contribuinte pague o tributo relativo às movimentações financeiras ilegais e já declaradas.

Todavia, imperioso destacar que é obrigatório a todo o cidadão o direito constitucional ao contraditório e ampla defesa, regulado no art. 5º, da Constituição Federal de 1988¹⁸⁵. Ocorre que, após a lavratura do Auto de Infração e o recebimento da citação, o contribuinte tem 30 (trinta) dias para interpor impugnação, caso queira.

O Auto de Infração lavrado, porém, está abalizado com as informações confessadas pelo próprio delator no acordo de colaboração. Por isso, inibe completamente a defesa, pois o contribuinte tem que escolher entre fazer a impugnação do Auto de Infração e ir contra o que foi citado na delação ou não fazer a defesa e preservar os benefícios originados no acordo de delação, mas sabendo que a Receita Federal cobrará o passivo tributário com multas confiscatórias que podem chegar a 225%.

Se aprofundarmos o debate, o colaborador fica entre ter o benefício da delação e ser executado pelo Estado/Fisco, cobrando o passivo tributário ou se defender da autuação, o que poderá ensejar a rescisão do acordo de colaboração. E ainda pior, o contribuinte além de não ter defesa, ainda verá a possibilidade de perder parte ou todo o seu patrimônio confiscado, vez que se não pagar o crédito tributário, poderá ter seus bens bloqueados e executados, tendo em vista que o órgão fiscalizador já tem conhecimento de todo o patrimônio do colaborador, face a exigência legal da relação, como requisito para homologação do acordo de colaboração firmado. De modo que o Fisco procederá com o lançamento tributário e, se, o colaborador não tiver finalizado o acordo, não poderá ter liquidez para cumprir suas obrigações tributárias, restando esperar o Fisco cautelarmente buscar seu patrimônio.

Admitindo-se a possibilidade de que o acordo de colaboração premiada seja recebido pelo Estado/Fisco como a denúncia espontânea, o colaborador pagará os tributos oriundos de eventuais operações financeiras ilegais e se isentará da multa que, no caso em tela, seria a maior parte do passivo tributário. Tal situação traria maior segurança para o colaborador, boa-fé e maior interesse em cooperar, levando em consideração os benefícios que o Estado teria: a) informações de novos ilícitos; b) recebimento dos tributos das eventuais transações tributárias.

¹⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

Cabe pontuar que o parágrafo único do artigo 138 do CTN, dispõe que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”¹⁸⁶.

Por sua vez, a fiscalização acima mencionada está preceituada no artigo 196 do CTN. Ainda sobre a fiscalização, Hugo de Brito Machado Segundo ensina que o procedimento tem natureza formal, “com vistas a assegurar o respeito aos direitos fundamentais do cidadão e limitar os poderes da autoridade fiscalizadora”¹⁸⁷.

Portanto, mesmo que exista algum tipo de procedimento administrativo interno no órgão fiscalizador, no qual a autoridade busque elementos para iniciar uma ação fiscal, se não houve intimação, considera-se espontânea a denúncia.

Outra questão importante de se ressaltar é que na denúncia espontânea o pagamento do tributo deverá, obrigatoriamente, ser feito de maneira integral e de uma só vez.

Não é permitido o parcelamento do valor declarado, senão estaria caracterizado o parcelamento tributário descrito no artigo n. 155, §1º do CTN. Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já consolidou posição no sentido de que o parcelamento não pode ser equiparado ao pagamento para efeitos de gozo dos benefícios da denúncia espontânea.¹⁸⁸

Neste particular, para que seja possível compatibilizar essa exigência com a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea a partir do instrumento de delação premiada, o procedimento constitucionalmente adequado seria o seguinte: uma vez detectada a sonegação apta a gerar um Auto de Infração, com base nas informações prestadas pelo colaborador premiado, caberia ao Fisco intimar o colaborador para efetuar, espontaneamente, o pagamento integral do tributo supostamente devido e fazer *jus* ao benefício. Caso optasse pelo não adimplemento da obrigação, estaria sujeito às sanções aplicáveis.

Ademais, propõe-se, como segunda alternativa, em homenagem ao sigilo exigido das partes do acordo de colaboração que, depois que o colaborador tiver seu acordo

¹⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. rev. e atual., São Paulo: Atlas, 2018, p. 63.

¹⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 1.046.929 – RS**. Relator Ministro Humberto Martins, 23. Jun. 2009. Disponível em http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_14_7_09_6.pdf. Acesso em: 01. dez. 2019.

homologado, este seja enviado aos órgãos fiscalizadores para que seja calculada eventual tributação relativa ao que foi narrado no documento. O acordo, assim, será recebido como denúncia espontânea, não ensejando, portanto, a multa.

Há de se trazer ao texto, também, a divergência de entendimentos no que se refere à possibilidade ou não da denúncia espontânea relativa à obrigação acessória.

No artigo 113 – CTN, a obrigação tributária divide-se em principal e acessória. A obrigação tributária principal é a obrigatoriedade de pagar o tributo e a obrigação tributária acessória é obrigatoriedade de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Convém ressaltar que parte da doutrina tributária entende que a denúncia espontânea seria também aplicável às obrigações acessórias, tendo em vista a interpretação literal do artigo 138 do CTN, que estabelece: “responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea em situações onde não há pagamento de tributo, o que corresponderia às obrigações formais”¹⁸⁹.

Portanto, ao fazer uma análise literal do artigo 138 do CTN, há de se presumir que a expressão “se for o caso” abre a possibilidade de denúncia espontânea em situações onde não há pagamento de tributo, o que corresponde às obrigações formais.

Quando o legislador criou a expressão “se for o caso”, deixou claro que não seria obrigatória a denúncia espontânea acompanhada de pagamento. Em que pese o STJ entender diferente, transcrevo aqui parte da decisão de um Mandado de Segurança impetrado no TRT, que diz “é princípio basilar da hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda*)”¹⁹⁰. Tal afirmação, foi titularizada por Carlos Maximiliano, entendendo que “deve se compreender as palavras (da lei) como tendo alguma eficácia”¹⁹¹.

Outro ponto importante nesse assunto é o entendimento do Ministro Humberto Martins, do STJ, que entende que “a declaração do débito feita sem o respectivo pagamento tem o condão de constituir o crédito tributário e todos os seus consectários,

¹⁸⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁹⁰ BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho. 19. R. **Mandado de Segurança 00001292520185190000 0000129-25.2018.5.19.000**. Disponível em: <https://www.trt19.jus.br/portaLTRT19/inicial>. Acesso em: 01 set. 2019.

¹⁹¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1993, p. 250.

sem a necessidade de procedimento administrativo para a cobrança da multa moratória”¹⁹².

Há de se entender que o benefício da denúncia espontânea tem o objetivo de facilitar o trabalho do Fisco, reduzindo custos. A partir do momento em que existe a confissão e não houve pagamento, o crédito tributário já estará constituído e não poderá ser feita uma nova confissão, por isso não existe a possibilidade da denúncia espontânea.

Essas primeiras reflexões já permitem visualizar algumas questões práticas do instituto da denúncia espontânea e, nos termos aqui delimitados, as possibilidades de extensão de seus efeitos ao instituto da delação premiada.

Resta claro, enfim, que os novos desafios para a máxima efetividade da delação premiada demandam o enfrentamento de seus efeitos nas esferas administrativas e tributárias.

Desse modo, seja pela via de inserção de cláusulas nos instrumentos, seja pela adição de cláusulas em acordos já celebrados ou ainda pela aplicação da interpretação conforme a Constituição para fins de admitir a analogia com a denúncia espontânea e suas consequências jurídicas, é inescapável que o réu-colaborador seja protegido de surpresas e arbitrariedades, tendo em vista as garantias processuais que tratam da segurança jurídica, a confiança e boa-fé, bem como a proibição do *ne bis in idem*, além dos demais princípios aplicáveis à espécie.

3.2.5 Breve consideração final

É possível que o uso do instrumento de colaboração premiada como instrumento de denúncia espontânea seja, ainda, algo inimaginável, assim como o era, há 5 anos, um ex-presidente da república ser preso, e mais, continuar preso até pouco tempo atrás.

Com a evolução da sociedade e conseqüentemente do Direito, com grande influência estrangeira, especialmente a norte-americana, nos institutos penais, na colaboração premiada e, agora no *plea bargain*, será necessário força de vontade dos constituintes para avançarmos jurídica e legalmente, beneficiando a todos. Certamente, apenas uma questão de tempo.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2. Turma. **AgRg no REsp 1251419/RJ**. Relator: Min. Humberto Martins, 01 de setembro de 2011. Disponível em: <http://stj.jus.br>. Acesso em: 05 dez. 2019.

Podemos acrescentar que a chamada regra de decisão é evidente em vários casos, inclusive, no próprio instituto da colaboração premiada. Portanto, respeitando o direito negocial, onde o Estado/Fisco concorde com o colaborador/contribuinte, é de grande valia eventual acordo que poderia, até, ser nomeado de instituto da delação tributária.

Sendo assim, essa possibilidade traria diversos benefícios, tanto para o Estado, como para o colaborador. E mais, haveria maior efetividade nos acordos de delação, economia para ambas as partes, redução de custos, segurança em não ser surpreendido por novas autuações e a inovação de que o interesse público seria respeitado.

Por fim, interessante destacar que assuntos como esse devem tomar destaque nas rodas de estudos jurídicos do País, pois os efeitos de uma colaboração são nocivos, não só para o Estado, mas para o colaborador, pois é melhor fazer um acordo em que todos saiam satisfeitos do que ao final, os efeitos virarem discussões judiciais que perdurem décadas, sem que ninguém saiba quem ganhou. Isso, se for possível imaginar algum vencedor.

3.3 Transação em matéria tributária dentro do acordo de colaboração premiada

Há larga distância entre o Fisco e o contribuinte. Um conflito intenso e permanente. De um lado, o contribuinte que busca de todas as maneiras se esquivar do pagamento do tributo, sempre com o mesmo discurso de que a carga tributária é exorbitante e o dinheiro arrecadado dessa forma não volta para o contribuinte através de serviços públicos de qualidade e eficiência. Do outro lado, a Fisco que busca criar mecanismos que permitam aumentar o controle sobre as atividades do contribuinte nas quais deve haver a incidência tributária. Nesta disputa, perdem todos. Perde o contribuinte, que dispende recursos como tempo, dinheiro e segurança para fugir do controle estatal, e perde o Fisco, que gasta recursos públicos buscando arrecadar ou recuperar créditos tributários. Uma discussão que exige maturidade a ser conquistada, apenas, pelo debate de ideias nos planos jurídico e econômico.

Cabe, nesta seara, como forma de contribuir para o debate, trazer à discussão a possibilidade do delator firmar, no acordo de colaboração, a transação em matéria tributária. De um lado, o colaborador que já confessou os crimes praticados e devolveu todo o produto advindo do ilícito, inclusive, pagando para o Estado a devida indenização. De outro lado, o Fisco, que munido de informações privilegiadas, retiradas do acordo de

colaboração, elabora autos de infração milionários atulhados de multas abusivas. Presumir-se-á que esta relação criada não será decidida de maneira amigável.

Com base no exposto acima, a intenção desse tópico é mostrar para as partes ratificadoras do acordo de colaboração premiada que a transação é, em tese, a melhor maneira de se resolver um conflito desnecessário. Porque não chamarmos o Fisco para fazer parte do acordo de colaboração premiada?

Como benefício dessa transação, todos os envolvidos ganham: o Estado que recebe informações através dos acordos de colaboração que ajudam na persecução penal; o delator, que devolve os produtos, frutos da ilicitude e paga eventual tributo devido referente as operações irregulares antes praticadas, ganhando sua liberdade e oportunidade de contribuir, e; o Fisco, que ao invés de esperar discussões processuais infundáveis, pode ter a garantia de receber o tributo de maneira simples, rápida e justa.

Com tal possibilidade, todos os envolvidos no acordo de colaboração podem se sentir seguros de eventuais discussões sobre autuações tributárias milionárias. O interesse público se sobressairá sobre o privado, por meio da celeridade, economia processual e efetividade dos acordos. Todos argumentos que reforçam a admissão dessa possibilidade.

O presente estudo traz à tona discussões acerca dessa possibilidade de transacionar direito tributário nos acordos de colaboração premiada. Porém, o primeiro grande entrave é a inegociabilidade dos direitos indisponíveis, já que constitui premissa histórica no sistema de justiça brasileiro, construída a partir de uma política protecionista que enxerga na pura e simples retirada de qualquer poder de deliberação a seu respeito por parte dos seus titulares, a melhor forma de garanti-los. Sobretudo, no decorrer do texto, provar-se-á que tal possibilidade de transação será de grande valia para o Estado.

A transação, como conceito radicado no Direito Privado, tem como objetivo principal a decisão do conteúdo convencional que dirima direitos incertos e duvidosos¹⁹³. Por isso, a necessidade de se transacionar matéria tributária no acordo de colaboração. Hoje, no Brasil, existe um pequeno avanço na possibilidade de transacionar matéria tributária. A edição da Medida Provisória¹⁹⁴, conhecida como “MP do contribuinte legal”, disciplinou sobre esse meio alternativo de solução de conflitos em matéria tributária. O

¹⁹³ FRAGA, Affonso. **Da transação ante o Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Acadêmica, 1928, p. 15.

¹⁹⁴ BRASIL. **Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019**. Disciplina o instituto da transação em matéria tributária, prevista no art. 171, do Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 01 dez. 2019.

acordo será feito no âmbito das discussões judiciais e suspenderá os processos perante o Poder Judiciário.

Por fim, se o acordo de colaboração premiada é um negócio jurídico processual, ao qual se confere traço personalíssimo, conforme dispôs o Ministro Dias Toffoli na decisão do acórdão do HC n. 127.483/PR, se for benéfico para o Estado, porque não celebrar um acordo de colaboração, tendo como parte, além do Ministério Público ou a autoridade policial e o colaborador, o próprio Fisco através de um representante da Receita Federal do Brasil, ou estadual, dependendo do caso?

3.3.1 Origem da tributação e a necessidade da transação

O Estado, para existir, necessita de recursos financeiros para a manutenção de sua máquina administrativa e para o atendimento das necessidades da coletividade. Por esse motivo, a tributação está umbilicalmente ligada à própria existência da civilização. Desde que a humanidade começou a se organizar para viver em sociedade, os tributos são cobrados como meio de manutenção da estrutura de poder ou de provimento dos gastos coletivos; há relatos de dízimos sendo cobrados sobre frutos, carnes, etc., tudo isso no século XIII a.C. Tais impostos eram cobrados de forma assistemática, desorganizada, e com uso de força¹⁹⁵.

A tensão entre a liberdade e tributação existe desde que a segunda passou a existir, e parece longe de terminar. Isso, porque, diferentemente dos outros ramos do direito, em que é possível vislumbrar uma origem (moral ou lógica) da norma, no Direito Tributário essa relação não se apresenta tão clara. Lobo Torres diz que “o tributo é o preço da liberdade, pois serve para distanciar o homem do Estado”¹⁹⁶.

Com o surgimento da tributação, *pari passu*, surgiu a sonegação. Os primeiros anos de colonização foram marcados pelo descuido do governo português, que pode ser explicado, dentre outros motivos, pela distância da colônia, e também pela falta de mão-de-obra pronta para o trabalho, como encontraram os espanhóis, aproximando-se dos maias e os astecas nos países vizinhos¹⁹⁷.

¹⁹⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídicos-políticos da atividade tributária do Estado Contemporâneo na era da globalização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério. **Temas de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 19- 39.

¹⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 4.

¹⁹⁷ FERGUSON, Niall. **Civilização: Ocidente x Oriente**. São Paulo: Planeta, 2012, p. 127.

Adentrando um pouco na parte histórica, o primeiro tributo cobrado no Brasil foi o chamado “quinto” do pau-brasil, que começava a ser explorado, ainda no Século XVI. Não se trata de um tributo criado no Brasil, mas da extensão do tributo português com alíquota fixa de 20% incidente sobre todos os produtos extraídos das colônias portuguesas¹⁹⁸. Como não havia circulação de moeda, o pagamento era feito em espécie, com a quinta parte da produção – daí a expressão “quinto dos infernos”, surgida no Século XVIII e utilizada até os dias atuais para se referir a algo pernicioso, odioso.

A tributação no Brasil nunca foi vista como justa pelos contribuintes. Percebe-se, no decorrer da história, a ausência de representatividade na criação e imposição dos tributos. Mesmo nos períodos tidos como democráticos, a representatividade popular era mínima.

Alfredo Augusto Becker abre seu clássico “Teoria Geral do Direito Tributário”, de 1963, intitulado a primeira parte da introdução de “Manicômio Jurídico Tributário”. Em um misto de denúncia da caótica situação em que se encontrava a legislação tributária com crítica à ausência de cientificidade e autonomia do Direito Tributário em relação, principalmente, à Ciência das Finanças Públicas, Becker pretendia dar ao leitor os subsídios para que este tivesse a “atitude mental jurídica tributária que lhe será útil para manejar – em qualquer tempo e lugar – o Direito Tributário”¹⁹⁹.

A feliz expressão de Becker – manicômio jurídico tributário – define muito bem o sentimento daqueles que se aventuram a pesquisar e a buscar compreender os mecanismos de funcionamento da arrecadação de tributos no Brasil.

O estudo da história das primeiras normas de aspecto tributário, criadas no Brasil desde os primeiros anos da colonização, até o início do Século XXI, permite dizer que inexistiu, até a década de 1960, um efetivo Sistema Tributário. O crescimento desorganizado do país e a falta de preocupação com a racionalidade da cobrança dos tributos levou àquilo que Becker viria a chamar de “manicômio jurídico tributário”.

Todavia, com o crescimento da edição de normas em matéria tributária, aliada à aspiração arrecadatória do poder público, a instauração de disputas entre contribuintes e autoridades fiscais tem se proliferado exponencialmente, saturando a máquina estatal judiciária e administrativa. Com base nesse contexto, urge cada dia mais a busca por

¹⁹⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 35.

¹⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 15.

alternativas de resolução de litígios em matéria tributária e formas de diálogos entre o Fisco e o Contribuinte.

Como o Brasil já enfrenta discussões intermináveis sobre o crédito tributário, com um prazo médio de resolução aproximado de dezenove anos, reconhece-se que, a demora para a conclusão tem impacto direto no Estado e nos contribuintes²⁰⁰. Visando dar celeridade e objetividade na justiça tributária, necessário criar uma possibilidade do delator transacionar eventuais autuações tributárias, oriundas dos acordos de colaboração. Tal possibilidade trata-se de medida autocompositiva que pressupõe concessões mútuas e depende da edição de norma regulamentar prévia, que varia de acordo com cada ente público.

Por fim, há necessidade de se discutir alternativas que busquem a resolução dos litígios tributários. A transação tributária, prevista desde a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, apresenta-se como uma das propostas para diminuir a “distância” que os procedimentos adotados pela Fazenda Pública para cobrança e discussão de divergências criaram com o contribuinte.

3.3.2 Conceito de transação e sua previsão legal

A transação é uma forma de resolução de litígios, que visa colocar fim a uma demanda pelas partes pela concessão mútua de algum interesse controvertido. O intuito é interpretar a legislação relativa às obrigações tributárias conflituosas e dar um basta à lide. O Professor Schoeri, coadunando com esse pensamento positivo, entende que a transação consiste num mecanismo alternativo de composição de conflitos que vem ganhando força em vários países do mundo. Trata-se de um instrumento, cujo objetivo é colocar fim a eventuais discussões entre o Fisco e o Contribuinte, reduzindo consideravelmente a litigiosidade entre ambos²⁰¹.

Porém, a intenção do estudo é sugerir mecanismos de desburocratizar a possibilidade do delator pagar seus tributos e o Fisco recebê-los. O grande norte da

²⁰⁰ Foi publicado um estudo no Brasil que destaca “os desafios do contencioso tributário no Brasil”, publicado pelo Instituto Brasileiro de ética Concorrencial (ETCO) e pela Consultoria Ernest & Young (EY). LEORATTI, Alexandre. Processos tributários duram em média 19 anos no Brasil. Disponível em <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tributario-processos-28112019>. Acesso em: 02. dez. 2019.

²⁰¹ SCHOERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 624.

autocomposição é lançar mão de uma burocracia que assola o país e ir ao encontro de soluções que desmistifiquem o Direito Tributário e o próprio Poder Judiciário.

As medidas que podem ser suscitadas nesse estudo devem ser de ordem prática, visando alcançar resultados positivos para todos os envolvidos no acordo de colaboração premiada, ou seja, o contribuinte/delator, o Estado/juiz e o Fisco.

Sobre o instituto da transação o doutrinador Arnaldo Rizzardo conceitua a transação da seguinte maneira:

Um modo de extinguir a obrigação. Não se efetua diretamente o pagamento. Mediante mútuas concessões, chega-se a um denominador comum, de sorte a satisfazer ambas as partes. Há, inegavelmente, um negócio jurídico que se desenvolve através da ponderação das vantagens e desvantagens, numa dialética ou confronto das posições de cada parte, até alcançar um consenso que atenda o interesse dos envolvidos. Num sentido amplo, não passa de uma combinação, acordo, ajuste de posições divergentes, encontro de interesses, de forma a extinguir a obrigação e prevenir litígios.²⁰²

O ponto importante da transação é a convergência das vontades e, apesar de ser método alternativo de resolução de conflitos, se diferencia da arbitragem e da mediação, vez que, para esses métodos alternativos de resolução de conflitos, é necessária a intervenção de um terceiro, enquanto que na transação basta às partes envolvidas convergirem vontades para que possam celebrar um acordo²⁰³.

Ademais, o professor Hugo de Brito Machado, ainda destaca que deve existir necessária convergência de vontades para existir a transação, vejamos:

A transação extingue o crédito tributário na parte que a fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão de seu direito de insistir na cobrança de um e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário²⁰⁴.

Conforme disposto, ressalta-se que o instituto da transação em matéria tributária se reveste parcialmente das características de um ato administrativo e parcialmente das características de um contrato fiscal, sendo que, invariavelmente, culmina na extinção do crédito tributário.

Na eventual possibilidade de se fazer a transação da matéria tributária no acordo de colaboração, estipular-se-iam medidas de concessões mútuas, como por exemplo, a desistência de processos administrativos e/ou judiciais que permeiam tal situação. E mais,

²⁰² RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1029.

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 236.

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no direito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**. Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.

passeando pela seara das possibilidades, pode se dizer que tais acordos poderiam ser homologados pelo Poder Judiciário, é uma questão. Sobretudo, é nítido também que a transação não substitui o Judiciário na função de decidir sobre a validade, a interpretação e a aplicação, a casos concretos, no direito positivo²⁰⁵.

O instituto da transação é a facilitação do diálogo e aproximação entre Fisco e contribuinte, para que essas partes de maneira colaborativa, cheguem a um consenso, visando sempre, ao final, o cumprimento das obrigações tributárias. O cerne da questão não é sempre o cumprimento integral da obrigação tributária, na medida em que o Fisco, visando assinar um termo de transação em matéria tributária, poderá perdoar parte da dívida tributária ou as penalidades aplicáveis.

Ademais, Ricardo Lobo Torres, explica que a transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas²⁰⁶.

A transação tributária está prevista no art. 171 do CTN, que foi recepcionado como Lei Complementar pela CF/1988, que dispõe:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.²⁰⁷

Além do art. 171 do CTN, a transação está prevista no art. 156 que estabelece: “[...] extinguem o crédito tributário: [...] III- a transação;”²⁰⁸

De qualquer sorte, o disposto no art. 171 do CTN autoriza a criação da norma, prevendo a forma como se dará a transação, em matéria tributária; não se extrai do texto a autorização para que se realizem transações sem a criação de lei específica; e esta lei, em nível federal, ainda não existe. A não ser, uma medida provisória que ainda não foi transformada em lei. Assunto esse abordado no item 3.3.

²⁰⁵ CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. p. 7.

²⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 314.

²⁰⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

²⁰⁸ *Idem*.

Imaginando tal instituto na prática, defendida por esse estudo, o colaborador firma compromisso no acordo de colaboração que pagará o tributo das operações ilícitas tributadas e o Fisco abre mão das multas tributárias. O objetivo final que é composição e a satisfação de ambos, acontece de forma natural.

3.3.3 Princípios que regem a transação tributária

Os princípios constitucionais têm função ordenadora e ação imediata, funcionando como critério de interpretação e de integração, dando coerência ao sistema atual. Guardam valores fundamentais da ordem jurídica.

Na visão de Miguel Reale, os princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a cada porção da realidade²⁰⁹.

Cinge-se o entendimento de Canotilho, alegando que os princípios constitucionais são de natureza plúrima o qual possui entendimentos variados, ora se define a forma do Estado, ora, os princípios estruturantes do regime político e, ora, dos princípios caracterizados da forma de governo e da organização política em geral²¹⁰.

Dessa maneira, nota-se que os princípios dão as diretrizes da interpretação que deve ser dada a determinada norma, preenchem lacunas não previstas nas normas, garantem a harmonia ao sistema do direito²¹¹.

Portanto, para que possa satisfazer adequadamente à demanda por segurança e por justiça, o ordenamento jurídico deverá ter suas normas distribuídas, de forma equilibrada, entre os princípios e regras²¹².

Vejamos os princípios que dão equilíbrio ao instrumento da transação em matéria tributária:

- a) Legalidade – a partir da interpretação sistemática da norma geral do art. 171 do CTN, é possível afirmar que os entes políticos (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) poderão, no exercício de suas respectivas competências legislativas, instituir leis específicas acerca das hipóteses de transações

²⁰⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 60.

²¹⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2003.

²¹¹ FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 48.

²¹² BARROSO, Luiz Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 33.

tributárias de seus respectivos tributos. Assim, teoricamente, o método transacional no ordenamento jurídico brasileiro não é considerado uma via obrigatória, senão uma opção para solucionar os litígios, sempre que se reúnam as condições e requisitos previamente estipulados pela lei;

- b) Eficiência – Depois da Emenda Constitucional n. 19/1998, esse princípio ficou previsto de maneira expressa na Constituição Federal, através da menção no art. 37. Ives Gandra estabelece que o princípio da eficiência pode ser definido como obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade²¹³;
- c) Celeridade – Sua aplicação objetiva diminuir a lentidão, frente às questões tributárias contemporâneas, ainda mais, em se tratando dos efeitos tributários do acordo de colaboração. Destaca-se que ter um processo com duração célere e estabelecer meios para que isso se concretize é princípio constitucional e, mais que isso, é um direito fundamental garantido pela Constituição Federal, conforme dispõe o art. 5º, LXXVIII;
- d) Economia processual – É o princípio que trabalha com a busca constante do resultado útil do processo, com o dispêndio de um esforço mínimo processual. Assim, o princípio da economia processual repele a prática de atos desnecessários e inúteis, durante a tramitação do processo, a exemplo dos processos tributários que se arrastam por anos, seguindo o caminho burocrático e demorado, trazendo prejuízo para todas as partes envolvidas.

Por fim, a transação em matéria tributária é regida por vários princípios, muitos nem citados nesse trabalho, pois não há intenção de esgotar a discussão referente a este tópico, sobretudo, dentro dos limites legais, preserva-se o entendimento de que a transação em matéria tributária dentro do acordo de colaboração seria o meio mais eficaz de se propor uma solução referente às questões tributárias.

²¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: _____ (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

3.3.4 *Transação de direito indisponível e o interesse público*

É sabido que a matéria tributária é direito indisponível, razão pela qual, não se poderia fazer a transação no acordo de colaboração premiada. No entanto, há de se pontuar os institutos para que possamos defender, ao final, essa possibilidade junto com eventual e nova sugestão de legislação.

No ordenamento brasileiro “direito indisponível” significa uma compreensão generalizada no sentido de se tratar de uma especial categoria de direitos, cujo interesse público de efetiva proteção, torna irrenunciáveis, inalienáveis e intransmissíveis por parte dos seus próprios titulares²¹⁴.

Todavia, é possível afirmar que o Brasil vive um momento histórico, no qual se procura criar um novo conceito de justiça multifuncional, por via da institucionalização dos chamados meios alternativos de resolução de conflitos. Tal como ocorrido nos Estados Unidos a partir de 1970, quando o colapso do sistema jurisdicional levou à idealização e implementação de um “sistema multiportas” baseado em programas de disputas alternativas anexo aos tribunais, o Brasil busca um modelo similar.

Com o advento da reformulação da Lei nº 13.129/2015 para, dentre outras inovações, autorizar o emprego do procedimento arbitral, envolvendo o poder público e da Lei nº 13.140/2015, que empreende o uso de procedimentos conciliatórios e mediatórios, a solução é de que conflitos que envolvam direitos indisponíveis sejam passíveis de transação.

O tema é bem controverso e merece uma discussão mais ampla, pois, dependendo da conclusão, pode-se resolver um problema que afeta as colaborações premiadas. Ressalte-se que o problema não é só do delator, que tem receio de ser autuado, mas do próprio Fisco que, na maioria dos casos, fica sem o pagamento dos tributos, dada a não concordância do delator em pagar.

O mero fato de um interesse ou direito ser considerado “indisponível”, não pode implicar sua automática inegociabilidade. Considera-se as razões de interesse público fundantes da noção de indisponibilidade, e sim, necessário desfazer, o mito de que a indisponibilidade do interesse público e, conseqüentemente, do tributo devem impedir acordos realizados pelos entes públicos. O acordo pode e deve ser feito desde que,

²¹⁴ FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos dos derechos fundamentales*. Madri: Editorial Trotta, 2011, p. 32.

obviamente, respeitadas as regras estabelecidas em lei e em consonância com a Constituição Federal.

O interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado, mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares²¹⁵.

Fazendo uma análise mais crítica, à possibilidade da transação em matéria tributária, tendo como objetivo principal os acordos de colaboração premiada, pode-se dizer que se fundamentam, exatamente, no interesse público. O que é interesse público, senão, a superioridade do interesse da coletividade, firmando sua prevalência sobre o interesse do particular, como condição da sobrevivência e do assecuramento deste último, sendo verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público?²¹⁶

O interesse público é um princípio fundamental para a estipulação de transações nos acordos de colaboração premiada, pelo simples fato, de que a sociedade será a única beneficiária direta, tendo em vista as seguintes razões: a) o Estado será ressarcido e ainda receberá informações que ajudarão na persecução penal; b) o delator devolve o produto adquirido de forma ilícita e pode se livrar de uma condenação mais rigorosa, podendo ficar em liberdade, e, por último, c) o Fisco ganha na possibilidade de receber os tributos firmados no próprio acordo de delação, visto que, hoje, fica em segundo plano. Após o delator fazer o acordo e cumprir suas obrigações, primeiramente, com as partes do acordo de colaboração, só aí, se sobrar alguma coisa, poderá efetuar algum pagamento da parte tributária. E, em geral, isso somente acontece depois de muita discussão jurídica, tanto na seara administrativa, quanto judicial.

Veja-se, a propósito, o que ensinam Diana de Barros Lobo e Phelippe Pires de Oliveira, a respeito do tema:

O primado de indisponibilidade do interesse público deve ser interpretado em vista de um interesse maior de efetividade da jurisdição, de estabilização das relações jurídicas e interesses gerais da sociedade. Essa perspectiva mais ampla já orientou diversas iniciativas do Estado, a exemplo da possibilidade de conciliação dos entes públicos em Juizados Especiais, a permissão para que os procuradores públicos não apresentem recursos de matérias pacificadas, entre outras. Nesse sentido, a verdadeira perseguição do interesse público levaria

²¹⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho*. São Paulo: Malheiros, 2008.

²¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 58.

justamente à possibilidade de solução alternativa também para a conclusão de litígios tributários.²¹⁷

Na mesma esteira, da compreensão a respeito da viabilidade da transação de direitos indisponíveis, pode ser defender, a partir de uma assunção de uma teoria liberal dos direitos fundamentais, como provocativamente sustenta Virgílio Afonso da Silva:

É comum que se refaça a referência à irrenunciabilidade e à inegociabilidade dos direitos fundamentais. Mas porque seriam os direitos fundamentais irrenunciáveis e inegociáveis? Essas características decorrem da estrutura desses direitos? São algumas consequências lógicas? São uma convenção? Ou são um mero lugar comum generalizante contra a qual, dada sua consolidação, ninguém se atreve a argumentar? Uma análise um pouco mais profunda poderia, de início, suscitar algumas contradições entre a história e a função primordial dos direitos fundamentais, de um lado, e características como a irrenunciabilidade e a inalienabilidade, de outro. Os direitos fundamentais, junto com a separação de poderes, são conquistas essencialmente liberais e sempre serviram – não somente na sua origem, mas também nos dias atuais – como forma de evitar a ingerência estatal nas esferas estritamente individuais. Ora, se os direitos fundamentais são essencialmente direitos de liberdade do cidadão, nada mais coerente que aceitar a liberdade de não exercitá-los, de deles dispor ou de a eles renunciar. Renunciar direitos fundamentais seria um exercício do direito geral de liberdade, imanente à essência dos direitos fundamentais. Essa é uma posição que, embora aceite algumas ressalvas e limitações e ainda que possa causar desconforto em alguns autores, é perfeitamente compatível com uma teoria liberal dos direitos fundamentais²¹⁸

A transação da matéria tributária nos acordos de colaboração tem indicação de que passará a ser uma realidade, mais cedo ou mais tarde. Por isso, como forma de contribuir para futuras discussões, o presente trabalho tem o objetivo de introduzir elementos que ensejam a possibilidade de que tal acordo seja feito com o fundamento da supremacia do interesse público.

Para Celso Antonio de Mello, o princípio do interesse público é o princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência²¹⁹. Na mesma linha, Diógenes Gasparini, também entende que no embate do interesse público e o particular há de prevalecer o interesse público²²⁰.

Por fim, a legitimidade do uso do princípio da supremacia do interesse público encontra-se na medida necessária ao entendimento do interesse público e não da pessoa que exerce o poder administrativo, nem tão somente do aparelho estatal. Resta claro que

²¹⁷ TRANSAÇÃO tributária: mito ou realidade. **Jornal Valor Econômico**. Disponível em: <https://alfonsin.com.br/transao-tributaria-mito-ou-realidade/>. Acesso em: 26 de agosto de 2019.

²¹⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. Tese de livre docência. São Paulo: USP, 2004. p. 163-167.

²¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 96.

²²⁰ GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 19.

a possibilidade de transacionar a matéria tributária junto ao acordo de colaboração seria a melhor saída para o interesse público.

3.3.5 Breve consideração final

Conforme visto neste trabalho, as discussões tributárias se arrastam por anos, deixando claro que a demora é prejudicial às partes. Ao Fisco que demora para receber, se um dia receber, e, ao contribuinte/delator que tem seu nome atrelado a uma dívida tributária que, mesmo suspensa, é corrigida mensalmente, ao ponto de ao final tornar-se impagável.

A possibilidade de transação discutida tem o simples objetivo de colocar fim à demanda entre as partes pela concessão mútua, interesse recíproco, trazer estabilidade e defender o interesse público.

De modo que, convém deixar para discussão o questionamento prolatado por Beatriz Biaggi, que diz: para o Fisco e para a própria supremacia do interesse público, é melhor receber valores, ainda que menores, do que a expectativa de recebimento, a título do pagamento de tributos, ou ajuizar competente execução fiscal, que perdurará por anos, não atendendo a princípios como o devido processo legal, a eficiência da justiça, entre outros, e poderá, ainda assim, não ter satisfeito o crédito tributário?²²¹

²²¹ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 59.

CONCLUSÃO

Considerando o atual cenário nacional de mudanças políticas, sociais, econômicas e legais, o presente trabalho tratou de duas faces importantes do direito brasileiro. De um lado o Direito Penal, que disciplina o Direito Público e regula o ato estatal de punir, considerando os comportamentos altamente reprováveis pela sociedade, e, de outro lado, o Direito Tributário, que estuda a tributação e aplicação efetiva dos recursos arrecadados em favor da sociedade.

Na senda da evolução moral e no sentimento de renovação, a sociedade vem buscando culpados pelas crises que foram desencadeadas a partir da corrupção, proporcionada, grande parte, pela classe política e empresarial. Pelo que se provou, políticos que foram eleitos para defender os interesses dos seus eleitores, muitos pertencentes às classes minoritárias, usufruíram do dinheiro público envolvidos a um sistema criminoso, gerido por grandes empresários.

Visando acabar com esse espetáculo, foi-se aperfeiçoando a possibilidade de coibir a proliferação das organizações criminosas e inibir o cometimento de novos crimes. Para isso, efetivou-se, por meio da delação premiada, prevista na Lei nº 12.850/2013, a possibilidade de oferecer benefícios para os próprios criminosos, para que, arrependidos, pudessem ajudar o Estado na persecução penal.

Embora a legislação brasileira, há muito, tivesse previsão da possibilidade de confessar os ilícitos e obter benefícios de redução de pena, foi somente após a primeira fase da operação Lava Jato²²², hoje considerada a maior operação contra a corrupção e lavagem de dinheiro do mundo, que começaram a surgir grande parte dos acordos de colaboração premiada.

Dos primeiros acordos até os dias atuais, foram devolvidos recuperados por meio de acordos de colaboração premiada, termos de ajustamento de condutas e acordo de leniência, os valores que superam a cifra de R\$ 4 bilhões²²³.

²²² A primeira fase da operação lava jato aconteceu em março de 2014, foram cumpridos 81 mandados de busca e apreensão, 18 mandados de prisão preventiva, 10 mandados de prisão temporária e 19 mandados de condução coercitiva, em 17 cidades de 6 Estados e no Distrito Federal. Disponível em <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/investigacao/historico>. Acessado em 04. dez. 2019.

²²³ Ao longo de mais de cinco anos da operação Lava Jato em Curitiba, chega a R\$ 4.069.514.758,69 o total de valores recuperados por meio de acordos de colaboração premiada, acordos de leniência, termo de ajustamento de conduta (TAC) e renúncias voluntárias de réus ou condenados... - Veja mais em

Esses valores acordados, considerados pelo Fisco, levaram à conclusão, já na fase da “pós delação”, que muitos efeitos decorrentes daqueles acordos não haviam sido previstos, especialmente aqueles afetos às questões tributárias.

Verificou-se, assim, ao longo do trabalho que, por exemplo o Estado, através do Poder Judiciário, compartilhara todas as informações constantes no acordo de colaboração com a Receita Federal do Brasil e essa lavrou-se Autos de Infração, cobrando os tributos decorrentes de todas as operações ali confessadas.

Deveras injusto por que o contribuinte/delator não pode contestar os fatos ali delineados sob pena de ir contra o seu acordo de colaboração. Necessita fazer uma escolha: impugna o auto de infração indo de encontro ao que foi narrado no acordo de delação ou se esquia das defesas tributárias deixando constituir todos esses valores.

Portanto, depois de analisar o pouco material sobre a matéria e nenhuma jurisprudência nos tribunais superiores, foi possível verificar que os lançamentos e os créditos constituídos, com base nos acordos de delação, são eivados de ilicitude.

Imperioso destacar que, além de abordar limitações do poder de tributar e princípios constitucionais, três possibilidades de discussão a respeito dos efeitos tributários da delação foram apresentadas.

Primeiro, a possibilidade de não se tributar os valores que já foram devolvidos no acordo de colaboração, observando a interpretação literal do conceito de tributo, respeitando o perdimento e o princípio da capacidade contributiva. Segundo, mesmo que o Fisco entenda que deve haver a tributação, nesses casos, não se aplique a multa, vez que o delator se adiantou a qualquer fiscalização e faz *jus* a ter os benefícios do instrumento da denúncia espontânea, ferindo o princípio da confiança estatal e a segurança jurídica. E, terceiro, com base no, também já citado, princípio da confiança estatal, e no interesse público, o Fisco possa participar dos acordos de colaboração, transacionando matérias de interesse comum a sociedade, fazendo *jus* à arrecadação dos tributos.

Embora os pontos aqui trazidos para o debate ainda sejam teses, importante buscar, à luz do conhecimento, mecanismos de soluções para a resolução de conflitos. De modo que o objetivo principal é fomentar a discussão sobre os efeitos tributários da delação premiada sob a égide constitucional.

Por fim, trata-se nesse trabalho da viabilidade de uma análise constitucional sobre a lavratura dos Autos de Infração, sua finalidade e efeitos. Com o intuito primeiro de

trazer melhoria na efetividade acerca da tributação face aos efeitos a esses acordos de colaboração.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ALMEIDA, Jonas Reggioro; OLIVEIRA FILHO, Ênio Walcácer de. A evolução da colaboração premiada na legislação nacional e no direito comparado. **Vertentes do Direito**. v. 4, n. 1, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AZEVEDO, David Teixeira de. A colaboração premiada num direito ético. **Boletim IBCCrim**. São Paulo, n. 83, p. 6, 1999.

BADARÓ, Gustavo. **A colaboração premiada: meio de prova, meio de obtenção de prova ou um novo modelo de justiça penal não epistêmica?** In: BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza de Assis (org.). **Colaboração Premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BADARÓ, Gustavo. **Processo penal**. Rio de Janeiro: Campus 2012.

BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério. **Temas de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza. **A tributação dos Atos Ilícitos no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2016.

BARROSO, Luiz Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BECCARIA, Cessare. **Dos delitos e das Penas**. 2. ed. São Paulo: Hunter Books, 2005.

BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. **Revista dialética de Direito Tributário**. v. 172.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 15.

BOBBIO, Norberto. *Teoria dela norma giuridica*. Torino: Giappichelli Editore, 1958.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PAQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 7. ed., v. 2. Trad. de Carmen C Varrialle e outros, Brasília/DF: UNB.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza de Assis (org.). **Colaboração Premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006**. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas – SISNAD; prescreve medidas para a prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11343.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.850 de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm. Acesso em: 01 set. 2019

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 7.492 de 16 de junho de 1986**. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7492.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.072 de 25 de julho de 1990**. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, XLIII, da CF/88 [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8072.htm. Acesso em: 01 set 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019**. Disciplina o instituto da transação em matéria tributária, prevista no art. 171, do Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 01 dez. 2019.

BRASIL. **Recurso ordinário em Habeas Corpus nº 69.988/RJ**. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 25 de outubro de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 05 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.. **AgRg no REsp 1251419/RJ**. 2. Turma Relator: Min. Humberto Martins, 01 de setembro de 2011. Disponível em: <http://stj.jus.br>. Acesso em: 05 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 1.046.929 – RS**. Relator Ministro Humberto Martins, 23. Jun. 2009. Disponível em http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_14_7_09_6.pdf. Acesso em: 01. dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet 7074 QO**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Edson Fachin, 29 de junho de 2017. Acórdão Eletrônico. Dje-085, 03 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 127.483/PR**. Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 05 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inq 4405 AgR**. 1. Turma. Relator: Ministro Roberto Barroso, 27 de fevereiro de 2018. Acórdão Eletrônico. Dje-064, 05 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem no inquérito 3.815**. São Paulo. Rel.: Ministro Marco Aurélio, 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8153812>. Acesso em: 30 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundos Emb. Decl. No Inquérito 3.994/ DF**. Rel.: Ministro Dias Tófoli, em 07 de agosto de 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315188530&ext=.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 127.483**. Tribunal Pleno. Rel.: Ministro Dias Toffoli, em 27 de agosto de 2015. Disponível em: www.stf.jus.br/consulta. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet 7509**. 2. Turma Relator: Ministro Edson Fachin, 03 de abril de 2018. Acórdão Eletrônico. Dje-092, 14 de maio de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho. 19. R. **Mandado de Segurança 00001292520185190000 0000129-25.2018.5.19.000**. Disponível em: <https://www.trt19.jus.br/portalTRT19/inicial>. Acesso em: 01 set. 2019.

CALLEGARI, André Luis; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração Premiada**: Lições práticas e teóricas de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Livraria do Advogado. Porto Alegre; 2019.

CANAZARO, Fabio. **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 73, 1998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

COASE, Ronald H. *The problem of social cost*. **Journal of Law and Economics**. v. 03 (Oct., 1960), The University of Chicago Press. 45 p. Disponível em: <http://www2.econ.iastate.edu/classes/tsc220/hallam/Coase.pdf> Acesso em 23 jan. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**: infrações tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2012.

COUTO E SILVA, Almiro do. A responsabilidade pré-negocial no direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, n. 17, p. 163-171, 1999.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **RPGE**, Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 11-31, 2004.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

DA SILVA, Marcos Vinícius Lopes. **Colaboração Premiada**: aspectos teóricos e práticos. Coordenação de André Luis Callegari. São Paulo: Saraiva educação, 2019.

DALLA, Humberto. WUNDER, Paulo. Os benefícios legais da colaboração premiada. **Revista eletrônica de direito processual**. Rio de Janeiro. Ano 12, volume 19. p. 107-144.

DE CARVALHO, Marília Araújo Fontenele. Apontamentos sobre as hipóteses resolutivas da colaboração premiada. In: CALLEGARI, André Luís. (org.) **Colaboração premiada**: Aspectos teóricos e práticos. São Paulo. Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009,.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**. São Paulo: Quartir Latin, 2019.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERGUSON, Niall. **Civilização**: Ocidente x Oriente. São Paulo: Planeta, 2012.

FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos dos derechos fundamentales*. Madri: Editorial Trotta, 2011.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FERREIRA, Francisco Valdez. Valor probatório da colaboração processual (delação premiada). **Revista brasileira de ciências criminais**, ano 17, n. 77, mar.-abr. 2009.

FRAGA, Affonso. **Da transação ante o Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Acadêmica, 1928.

FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010.

- GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GIARDINA, Emílio. *Le Basi Teoriche de Principio Della Capacità Contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 6, n. 8.
- GOMES, Luiz Flávio. Origens da delação premiada e da justiça consensuada. **Cartaforense**. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/origens-da-delacao-premiada-e-da-justica-consensuada/14866>. Acesso em: julho 2019.
- GUEDES, Jefferson Carús. **Igualdade e desigualdade**: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- JESUS, Francisco Marcolino de. **Os meios de obtenção de provas em processo penal**. Coimbra: Almedina, 2011.
- KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. **Crime e Política**. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora: 2018.
- LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. **Crime e Política. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção**. 1. ed. Rio de Janeiro. FGV Editora: 2018.
- LIMA, Roberto Kant de. Polícia, justiça e sociedade no Brasil: uma abordagem comparativa dos modelos de administração de conflitos no espaço público. São Paulo. In: **Revista de Sociologia Política** n. 13, novembro de 1999.
- LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Moraes. SILVA, PHillipe Benoni Melo e. A noção de "paraquedas dourado" deve ser inserida nas delações premiadas. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author>. Acesso em: 01 set. 2019.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. rev. e atual., São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo, Atlas: 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no direito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**. Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MAGRO, Maíra. Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido. **Valor Econômico**. Disponível em <https://valor.globo.com/politica/noticia/2017/03/27/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido.ghtml>. Acesso em: 01. dez. 2019.

MARINS DE SOUZA, James José. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato gerador do Imposto de Renda: despesas operacionais deduzidas correspondentes a receitas líquidas ofertadas à tributação pelos beneficiários seguem rigorosamente a legislação de regência – inexistência de delito tributário na hipótese consultada. **Revista do Tribunais**. São Paulo, v. 84, n. 712.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: _____ (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação em torno dos atos ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDONÇA, Andrey Borges de. A colaboração premiada e a nova lei do crime organizado (Lei n. 12.850/13). **Custos legis: A revista do Ministério Público**. (S.I.), v. 4. 2013.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. 2. e 5. Câmaras de Revisão. **Orientação Conjunta nº 01 de 23 de maio de 2018**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/orientacoes/orientacao-conjunta-no-1-2018.pdf>. Acesso em: 01 set. 2019.

MOCCIA, Sergio. **Emergência e defesa dos direitos fundamentais**. São Paulo. In: Boletim IBCCrim nº 25, janeiro de 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Tributação das atividades ilícitas. In: SOUSA, Rubens Gomes de et al. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Educ Saraiva, 1975.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São ATALIBA, Geraldo (Coord.). Interpretação do direito tributário. São Paulo: Saraiva Educ. 1975.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de processo penal e execução penal**. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

OLIVEIRA, Carla Dumont. Tributação de atos ilícitos. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3925/tributacao-de-atos-ilicitos>. Acesso em: 23. nov. 2019.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de Processo Penal**. 18. ed. rev. e ampl. atual. de acordo com as leis nº 12.830, 12.850 e 12.878, todas de 2013. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita. In: ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE. São Paulo: Malheiros, 2018.

OTHON SIDOU, José Maria. **Dicionário Jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. ISBN 85-218-0296-X.

PAPA JOÃO PAULO XXIII. *Pacem in Terris* (Encíclica), I, 58 apud DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria geral do estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Valdez Pereira. **Delação premiada**: legitimidade e procedimento. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2016.

PERRY, Michael. Judicial Activism. *Harvard Journal of Law & Public Policy*. v. 7, 1984, p. 69 e ss. e do mesmo autor *The Constitution, the Courts and Human Rights. An inquiry into the legitimacy of constitutional plicymaking by the Judiciary*. New Haven: Yale University Press, 1982).

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005.

ROSA, Alexandre Morais da. **Para entender a delação premiada pela teoria dos jogos: táticas e estratégias do negócio jurídico**. Florianópolis: EModara, 2018.

SABOYA, Keity. *Ne bis in idem em tempos de multiplicidades de sanções e de agências de controle punitivo*. In: **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 1., n. 1. p. 71-92, jul-dez. 2018.

SÁNCHEZ, Jesus Maria Silva. **La expansión del derecho penal: Aspectos de la política criminal em las sociedades postindustriales**. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001.

SANTANA, Alexandre Ávalo; VIEIRA, Marcelo Barbosa Alves. O processo Administrativo Tributário Federal e o CPC/2015 in: SANTANA, Alexandre Ávalo; LOBO, Arthur Mendes. **O novo Direito Tributário Brasileiro**. v. 2, Campo Grande: Contemplar, 2019.

SANTIAGO, Igor Mauler. Delação premiada não serve de fundamento para autuação tributária. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jun-06/consultor-tributario-delacao-premiada-nao-serve-fundamento-autuacao-tributaria>. Acessado em 20.nov.19.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SANTOS, Bruno Carvalho Marques dos. **O Viés econômico da delação premiada**. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018.

SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre o produto do crime: Imoralidade anunciada. **Boletim IBCCRIM**, v. 118, , 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo. Saraiva: 2012.

SERPA JUNIOR, Wagner. Princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária e modulação dos efeitos das decisões judiciais. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/1038/1/Wagner%20Serpa%20Junior.pdf>. Acesso em: 02 de novembro de 2019.

SILVA, Eduardo Araújo. **Da moralidade da proteção aos réus colaboradores**. São Paulo. In: Boletim IBCCrim nº 85, dezembro de 1999.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 133.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito**: os direitos fundamentais nas relações entre particulares. Tese de livre docência. São Paulo: USP, 2004.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro; Financeiras, 1960.

TABAK, B. M. et. al. A Colaboração Premiada Compensa? Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, agosto/2015 (Texto para Discussão nº 181). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 30. set. 2019.

TEIXEIRA, Adriano; ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo. *Ne bis in idem* e o cúmulo de sanções penais e administrativas. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ne-bis-in-idem-e-o-cumulo-de-sancoes-penais-e-administrativas-01082018>. Acessado em 22. nov. 2019.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984 “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012..

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TRANSAÇÃO tributária: mito ou realidade. **Jornal Valor Econômico**. Disponível em: <https://alfonsin.com.br/transao-tributria-mito-ou-realidade/>. Acesso em: 26 de agosto de 2019.

TRIBUTOS dos delatores da Lava Jato poderão ser cobrados pela Receita. **Correio Braziliense**. Política. Disponível em https://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/politica/2018/07/11/interna_politica,694407/tributos-dos-delatores-da-lava-jato-poderao-ser-cobrados-pela-receita.shtml. Acesso em: 23 nov. 2019.

VASCONCELLOS, Vinícius G. **Colaboração premiada no processo penal**. 2. ed. São Paulo: RT, 2018.