

VISÕES CONTEMPORÂNEAS SOBRE POLÍTICAS PÚBLICAS

PEMBROKE COLLINS

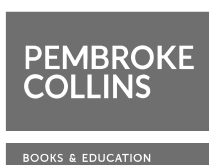
CONSELHO EDITORIAL

PRESIDÊNCIA Felipe Dutra Asensi

CONSELHEIROS Adolfo Mamoru Nishiyama (UNIP, São Paulo)
Adriano Moura da Fonseca Pinto (UNESA, Rio de Janeiro)
Adriano Rosa (USU, Rio de Janeiro)
Alessandra T. Bentes Vivas (DPRJ, Rio de Janeiro)
Arthur Bezerra de Souza Junior (UNINOVE, São Paulo)
Aura Helena Peñas Felizzola (Universidad de Santo Tomás, Colômbia)
Carlos Mourão (PGM, São Paulo)
Claudio Joel B. Lossio (Universidade Autónoma de Lisboa, Portugal)
Coriolano de Almeida Camargo (UPM, São Paulo)
Daniel Giotti de Paula (INTEJUR, Juiz de Fora)
Danielle Medeiro da Silva de Araújo (UFSB, Porto Seguro)
Denise Mercedes N. N. Lopes Salles (UNILASSALE, Niterói)
Diogo de Castro Ferreira (IDT, Juiz de Fora)
Douglas Castro (Foundation for Law and International Affairs, Estados Unidos)
Elaine Teixeira Rabello (UERJ, Rio de Janeiro)
Glaucia Ribeiro (UEA, Manaus)
Isabelle Dias Carneiro Santos (UFMS, Campo Grande)
Jonathan Regis (UNIVALI, Itajaí)
Julian Mora Aliseda (Universidad de Extremadura, Espanha)
Leila Aparecida Chevchuk de Oliveira (TRT 2ª Região, São Paulo)
Luciano Nascimento (UEPB, João Pessoa)
Luiz Renato Telles Otaviano (UFMS, Três Lagoas)
Marcelo Pereira de Almeida (UFF, Niterói)
Marcia Cavalcanti (USU, Rio de Janeiro)
Marcio de Oliveira Caldas (FBT, Porto Alegre)
Matheus Marapodi dos Passos (Universidade de Coimbra, Portugal)
Omar Toledo Toríbio (Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Peru)
Ricardo Medeiros Pimenta (IBICT, Rio de Janeiro)
Rogério Borba (UVA, Rio de Janeiro)
Rosangela Tremel (UNISUL, Florianópolis)
Roseni Pinheiro (UERJ, Rio de Janeiro)
Sergio de Souza Salles (UCP, Petrópolis)
Telson Pires (Faculdade Lusófona, Brasil)
Thiago Rodrigues Pereira (Novo Liceu, Portugal)
Vanessa Velasco Brito Reis (UCP, Petrópolis)
Vania Siciliano Aieta (UERJ, Rio de Janeiro)

ORGANIZADORES:
ADRIANA HENRICHS SHEREMETIEFF, CRISTIANO ANUNCIÇÃO,
DIEGO MACHADO MONNERAT, ELAINE TEIXEIRA RABELLO

VISÕES CONTEMPORÂNEAS SOBRE POLÍTICAS PÚBLICAS



PEMBROKE COLLINS
Rio de Janeiro, 2021

Copyright © 2021 Adriana Henrichs Sheremetieff, Cristiano Anuniação, Diego Machado Monnerat, Elaine Teixeira Rabello (org.)

DIREÇÃO EDITORIAL Felipe Asensi
EDIÇÃO E EDITORAÇÃO Felipe Asensi
REVISÃO Coordenação Editorial Pembroke Collins
PROJETO GRÁFICO E CAPA Diniz Gomes
DIAGRAMAÇÃO Diniz Gomes

DIREITOS RESERVADOS A

PEMBROKE COLLINS

Rua Pedro Primeiro, 07/606
20060-050 / Rio de Janeiro, RJ
info@pembrokecollins.com
www.pembrokecollins.com

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS

Nenhuma parte deste livro pode ser utilizada ou reproduzida sob quaisquer meios existentes sem autorização por escrito da Editora.

FINANCIAMENTO

Este livro foi financiado pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro, pelo Conselho Internacional de Altos Estudos em Direito (CAED-Jus), pelo Conselho Internacional de Altos Estudos em Educação (CAEduca) e pela Pembroke Collins.

Todas as obras são submetidas ao processo de peer view em formato double blind pela Editora e, no caso de Coletânea, também pelos Organizadores.

V832

Visões contemporâneas sobre políticas públicas / Adriana Henrichs Sheremetieff, Cristiano Anuniação, Diego Machado Monnerat e Elaine Teixeira Rabello (organizadores). – Rio de Janeiro: Pembroke Collins, 2021.

784 p.

ISBN 978-65-81331-11-5

1. Políticas públicas. 2. Políticas e direitos civis. 3. Direitos fundamentais. I. Sheremetieff, Adriana Henrichs (org.). II. Anuniação, Cristiano (org.). III. Monnerat, Diego Machado (org.). IV. Rabello, Elaine Teixeira (org.).

CDD 323

DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA COLABORAÇÃO PREMIADA: REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS ALÉM DA GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA

*Fabrizio Bon Vecchio*¹¹¹

*Débora Manke Vieira*¹¹²

INTRODUÇÃO

Este estudo foi estimulado na busca incessante da garantia da segurança jurídica dos contribuintes que se utilizam de sistemas premiais. A tendência de expansão dos espaços de consenso no Processo Penal e no Direito Tributário parece ter se tornado irremediável. Cada vez mais caminha-se para a inserção e ampliação de mecanismos negociais, de barganha e acordos penais na justiça brasileira. Pensa-se que agora o Pé de busca de uma regulamentação razoável para a proteção do indivíduo que, apesar de ter cometido um ilícito, não pode, ao sabor da vontade estatal, sofrer mais penalizações para que o fisco se beneficie economicamente acerca da conduta.

O escopo deste artigo é abordar a colaboração premiada como um mecanismo adequado e eficaz de obtenção da proteção estatal. Ainda, res-

111 Mestrando em Direito da Empresa e dos Negócios pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

112 Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

saltar que esta também pode importar em ferramenta insegura ao contribuinte, vez que as informações, em tese confidenciais, acabam por poder ser compartilhadas entre os órgãos fiscalizatórios, implicando, por vezes, em repetidas punições em face da mesma conduta. Sanções premiaias – como a denúncia espontânea e a Lei de Repatriação – são meios legais com pontos em comum com o Direito Penal, ambos aptos a punir e beneficiar o indivíduo. A discussão acerca dos ilícitos penais-tributários é tema recorrente entre os doutrinadores e a jurisprudência dos Tribunais Superiores, inclusive com repercussões internacionais.

Dessa forma, questiona-se: os acordos de colaboração premiada podem ser utilizados para penalizar no âmbito tributário? Isso não estaria violando o princípio do *non bis in idem*? E ainda, eles podem repercutir e serem julgados mais de uma vez?

O presente estudo irá se ocupar a desvendar empiricamente as respostas para esta problemática, explorando doutrinas nacionais *strictu sensu* que tratam do tema e a jurisprudência das Cortes Superiores, através da utilização de metodologia qualitativa e exploratória, baseada em pesquisa bibliográfica.

A análise, em um primeiro momento, objetiva compreender a Lei n.º 13.964/2019 – que regula a colaboração premiada – e a forma como o agente é punido, apesar de se tratar de sanções premiaias. Em seguida, a discussão da *Golden Parachute* – cláusula defensiva preventiva que beneficia investidores e acionistas – quanto à dificuldade de individualização de condutas e o panorama comparativo com a denúncia espontânea – artifício legal do Código Tributário Nacional, que leva ao conhecimento do fisco as irregularidades fiscais. Mais adiante, exploraremos como a Lei de Repatriação gerou inúmeros conflitos, violando garantias do contribuinte. E, por fim, as repercussões tributárias e a defesa da segurança jurídica.

1. COLABORAÇÃO PREMIADA: CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI 13.964/2019

A delação premiada é um instituto de alta complexidade e importância, uma vez que um dos maiores freios dos delitos não é a crueldade das penas, mas sua infalibilidade. A certeza de um castigo, mesmo que moderado, impactará mais do que o temor de outro mais severo, unindo a

esperança da impunidade com a própria atrocidade da pena, fazendo com que tentemos evita-la com audácia tanto maior quanto o mal que leva a cometer mais delitos para escapar à pena de um só (BECCARIA, 1999, p. 87).

Os acordos de colaboração processual espalharam-se, durante a última geração, pela legislação de diversos países. Atualmente, no direito comparado, encontram-se inúmeras normas de fomento à participação de corréus como cooperadores da Justiça. São esses coacusados denominados de *collaboratori dela giustizia* no direito italiano, *crown witness* entre as nações anglo-saxãs, *kronzeugen* nos países de língua alemã e *arrepentidos* pelos espanhóis (QUEZADO E VIERGINIO, 2009, p. 178).

Especialmente em países de *Common law*, é recorrente o uso da justiça negociada e dos acordos penais demonstrando a utilidade para determinados tipos de infrações e, principalmente, evitando o colapso do sistema de justiça, incapaz de conciliar as formalidades procedimentais e o tempo necessário para dar as respectivas respostas que moderassem satisfatoriamente o clamor decorrente dos crimes (CUNHA, 2019, p. 202).

O primeiro pressuposto da delação é a existência de circunstâncias que possibilitem o acusado ser um colaborador. Consideram-se aquelas condutas que fazem com que o investigado ou o réu passe a ser considerado colaborador, isto é, condutas que permitam reconhecer que se está diante de uma colaboração premiada (BITTAR E PEREIRA, 2011, p. 45).

É comum nos acordos de delação que a justificativa para caracterizar o interesse público na celebração do acordo contenha uma cláusula que preveja justamente a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, conforme expressamente previsto no acordo de delação de Alberto Youssef e Paulo Roberto da Costa, no bojo da operação “lava jato” (ROSA, 2018, p. 248). São estes acordos que repercutem em diversos órgãos, incluindo aqueles que fiscalizam as práticas anticorruptivas, o que faz ascender a discussão de qual é o limite da penalização de um ilícito delatado nesta espécie de acordo. Elas podem repercutir e serem julgadas mais de uma vez?

Primeiramente, precisamos ter em mente que a delação premiada não é confissão, porque esta alude a atos próprios, e tampouco testemunho, pois este deve proceder de um terceiro alheio ao objeto do processo, e não de quem é um imputado nele e, portanto, sujeito interessado (DÍEZ,

1996, p. 315). No mesmo sentido, afirma o ministro Roberto Barroso que “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”.¹¹³

Em segundo lugar, a qualificação da colaboração premiada não é um meio de prova, mas um meio de obtenção de prova, que pressupõe utilidade e interesse público, segundo o artigo 3º-A da Lei 13.964/2019 (popularmente chamada de “Pacote Anticrime”). Ora, os meios de prova são aptos a servir diretamente ao convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática, ao passo que os meios de obtenção de provas são instrumentos para a colheita de elemento ou fontes de provas, estes sim aptos a convencer o julgador (BADARÓ, 2017, p. 236).

O Supremo Tribunal Federal exigiu a confirmação da denúncia por provas externas à delação, sendo que nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamentos apenas nas declarações de agente colaborador. Os efeitos para o delatado só surgirão após a comprovação autônoma dos fatos que lhe digam respeito, em autos onde, no exercício do contraditório, este poderá confrontar, em juízo, as declarações do colaborador e as provas por ele indicadas, bem como impugnar, a qualquer tempo, as medidas restritivas de direitos fundamentais eventualmente adotadas em seu desfavor.¹¹⁴

A delação em si, vista em um espaço hermeticamente fechado, desprovida da oxigenação do contraditório e da ampla defesa, não é prova. Ocorre que também não pode ser considerada como mero meio de obtê-la, sob pena de ser comparada a uma simples *notitia criminis* delatada aos órgãos investigativos. A proposta de colaboração premiada já deve carrear os elementos informativos suficientes para “capturar” a mentalidade do órgão acusatório, em troca dos benefícios legais permitidos. Trata-se, pois, de uma regra da corroboração (MENDONÇA; CARVALHO, 2012, p. 195).

Por fim, cabe compreender quais são os benefícios possíveis ao colaborador: (a) a diminuição do valor da pena aplicada, em até 2/3 do

113 STF, Voto na QO no Inquérito 3.815/SP; 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 06.04.2015.

114 STF, Pleno, HC 127.483/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 03.02.2016; na mesma linha: STJ, 5ª Turma, RHC 69.988/RJ, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, DJe 07.11.2016.

seu valor para o crime de organização criminosas e para outros que não possuem regulamentação específica acerca da matéria; (b) a modificação do regime inicial de cumprimento de pena, para semiaberto ou aberto; (c) a substituição de pena privativa de liberdade por restritiva de direito; (d) o não oferecimento de denúncia pelo Ministério Público, em caráter excepcional, com afastamento dos princípios da obrigatoriedade e da indisponibilidade, para o agente não líder de organização criminosa que seja o primeiro a delatar e (e) o perdão judicial, com extinção de punibilidade.

Percebe-se que a penalização somente ocorre após uma análise judicial de todos os elementos investigativos, não bastando o mero depoimento para o prosseguimento e a respectiva punição do agente. Portanto, frente ao abordado, é possível compreender que o cerne da colaboração premiada se desenvolve sob a ‘confissão’ do agente criminoso, sobretudo dos benefícios que pode vir a ter. Trata-se de exercício racional de verificação, dentre as hipóteses que lhe são apresentadas, parece construir situação mais vantajosa.

Até este ponto, não nos parece possível a dupla punição com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da novíssima Lei 13.964/2019.

2. GOLDEN PARACHUTE: A EQUIVALÊNCIA COM A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A *golden parachute* é uma espécie de medida defensiva preventiva contra a tomada hostil de controle, adotada anteriormente à oferta hostil de aquisição de controle. É originariamente decorrente de um contrato celebrado entre uma companhia-alvo e seus altos executivos (Diretor Presidente, Diretor Financeiro, profissionais estratégicos, etc.), por meio do qual se prevê que, caso ocorra na companhia uma transferência de controle, seus altos executivos receberão algum tipo de compensação econômica (MARTINS NETO, 2009, p. 46).

Os mecanismos preventivos de defesa contra a tomada hostil de controle se consagraram com a denominação de *shark repellents* (em Português, “espanta tubarões”), alusão feita aos *corporate raiders*, termo usado desde a década de 80 para indicar os investidores dedicados às operações

de tomada hostil de controle, os quais eram vistos como predadores do mercado, tubarões.

Discute-se se a adoção da *golden parachute* como medida defensiva efetivamente benéfica aos acionistas da companhia-alvo (JENSEN, 1988, p. 4), uma vez que sua utilização poderia fazer com que os administradores desta não refutassem a oferta hostil apresentada pelo proponente, uma vez que estão respaldados financeiramente pela compensação econômica a que viriam a fazer jus quando do aceite da aquisição do controle da companhia-alvo (CLARK, 1986, p. 577).

A dificuldade em individualizar condutas no âmbito empresarial pode ser um aliado para a inserção desta cláusula, pois é indubitável que os crimes econômicos são, em sua esmagadora maioria, empresariais.

Segundo pesquisa realizada na Alemanha pelo Instituto Max Planck – instituição de ponta no campo da pesquisa científica e social – cerca de 80% dos crimes econômicos ocorrem no âmbito de pessoas jurídicas. E, como é cediço, nestas ocorre um aparente ‘sumiço’ de responsabilidades, que se esvaem na sua complexa estrutura organizacional. Torna-se difícil identificar a autoria de um crime, diante da existência de um quadro orgânico hierarquizado de atividades empresariais (KNOPFHOLZ, 2013, p. 77).

Após a Crise Econômica Mundial iniciada em 2008, os ‘paraquedas dourados’ passaram a ser usados para o desligamento de executivos envolvidos em investigações de condutas ilícitas praticadas no âmbito de grandes corporações, o que fez com que essa prática ficasse desgastada. Estes deixaram de representar uma recompensa, passando a importar em verdadeiro fracasso empresarial, vez que, muitas vezes, sequer era possível determinar os responsáveis pela prática – deixando de possibilitar a individualização das condutas e de gerar uma punição proporcional aos prejuízos ao erário.

O problema da individualização de condutas, nestes casos, não permite a solução intermediária. Afinal, ou se tem a demonstração inequívoca da autoria delitiva, ou o denunciado deve ser absolvido. Essa posição privilegiada, numa comparação com pessoa neutra e apartada do cometimento dos delitos, permite inevitavelmente ao colaborador processual o conhecimento interno de alguma situação objetiva, ainda que restrita, embasada em dados e elementos concretos presenciados pelo agente, os quais devem ser explicitados e detalhados já nos contatos

iniciais, para permitir a avaliação desses requisitos internos de procedibilidade da colaboração. Ainda que o informante tenha tido atuação esporádica ou mínima na atividade delituosa, poderá esclarecer a natureza de sua participação e todos os detalhes concretos que lhe permitiram o conhecimento sobre os fatos declarados aos órgãos de persecução penal (PEREIRA, 2009, p. 314).

Já na denúncia espontânea, prevê o artigo 138 do Código Tributário Nacional, que a responsabilidade pela infração é excluída por sua denúncia, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, acrescido de juros moratórios, ou do depósito do montante arbitrado pelo fisco, no caso de se tratar de obrigação tributária depende de sua apuração.

Portanto, significa o ato do contribuinte levar ao conhecimento do fisco a ocorrência de determinado fato gerador, sem cuja informação o tributo não seria exigido, ou seja, consiste em uma declaração voluntária de uma situação tipificada, omitida involuntariamente; funcionando como técnica indutora do cumprimento da legislação tributária (HARADA, MUSUMECCI FILHO E POLIDO, 2015, p. 61). Nesse caso, a lei estabelece um benefício fiscal para o arrependimento eficaz da conduta faltosa; lucrando a administração com esta conduta por não precisa mover a máquina fiscalizatória e de cobrança contra o contribuinte inadimplente (CALIENDO, 2019, p. 939).

Não há uma discussão de individualização de condutas na denúncia espontânea, como na prática de *golden parachutes*, justamente pelo fato de que o contribuinte confessa a irregularidade fiscal; abrindo espaço para o fisco aplicar sanções premiais, conforme se discutirá a seguir.

3. A LEI DE REPATRIÇÃO COMO FUNÇÃO PROMOCIONAL

Hodiernamente, atribui-se ao direito uma função promocional, fugindo de sua função repressiva, na medida em que, com o aumento das normas de incentivo às boas condutas organizacionais, houve o abandono imediato da imagem tradicional de que o ordenamento atua apenas como um ente protetor-repressivo. Assim, as sanções premiais oferecem benefícios ao destinatário, atuando com adesão espontânea aos incentivos e vantagens (BOBBIO, 2007, p. 24).

Destarte, compreende-se que tal função promocional tem por objetivo incentivar a adoção de determinados comportamentos, na medida em que torna os atos proibidos repugnantes e os atos permitidos particularmente atraentes. A resposta aos atos permitidos atraentes é a sanção premial – embora alguns não sejam proporcionais, o escopo é a cooperação com o andamento do aparato econômico-estatal.

A Lei 13.254/2016 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), permitindo que os contribuintes possam efetuar declarações voluntárias à fim de regularizar os “recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País”, com anistia criminal e tributária, popularmente denominada como “Lei de Repatriação”.

A Lei previu a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º e no art. 2º, incisos I, II e V da Lei no 8.137/90; de sonegação fiscal; de sonegação de contribuição previdenciária; crime de efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País; promover, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente; ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Em que pese essa regularização de bens tenha um tratamento diferenciado, – terá efeitos de confissão irrevogável e irretratável dos débitos (artigo 6º, § 8º) – as autoridades brasileiras impõe a observação da comprovação da procedência lícita dos recursos que foram necessários à apropriação destes ativos; o que pode ser de impossível comprovação, importando na exposição do contribuinte à insegurança jurídica.

A possibilidade das autoridades ingressarem com investigações que podem desconstituir a validade desta declaração de licitude fornecida pelo contribuinte é um risco a ser analisado: (a) o texto legal não fixa nenhuma forma de apresentação deste documentos, nem o que deverá constar para fornecer este ‘status’ lícito; (b) a possibilidade de agentes fiscais revisarem o valor dos ativos apurados pelo contribuinte, com poder para promoverem novo lançamento tributário que vise à cobrança da

integralidade do crédito tributário que seria devido, como se não tivesse havido qualquer adesão ao Regime, e (c) a instauração ou continuação de procedimentos criminais relativamente aos ilícitos espontaneamente confessados pelo particular, caso esse venha a ser excluído do RERCT sob acusação de falsidades contidas na documentação por ele apresentada (NETO, 2016, p. 18).

Por um lado o contribuinte está em uma posição privilegiada onde garante a saída da ilicitude, mas, de outro, torna-se refém de possíveis auditorias e autuações fiscais, colocando o indivíduo em um ambiente de absoluta insegurança jurídica relativamente ao seu futuro, na medida em que não terá ele condições adequadas de prever, controlar ou calcular os efeitos jurídicos do ato de adesão ao Regime Especial (ÁVILA, 2011, p. 131).

Este regime está em linha com a nova ordem mundial que, por força de uma ampla rede de acordos internacionais, está criando um ambiente de intensa troca de informações entre entidades governamentais e de completa transparência. Com a finalidade de garantia do sigilo das informações prestadas, ficou vedados aos órgãos intervenientes do RERCT a divulgação e compartilhamento dos dados prestados pelos declarantes com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, inclusive para constituição de crédito tributário, mas essa previsão sofreu diversos contornos legais que permitiram a Receita Federal autuar os delatados exigindo-lhes, por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) - sobre os quais afirmam ter-lhes repassado ou ter movimentado em seu nome -, deixando o contribuinte exposto à riscos e violando a segurança jurídica.

4. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA E VIOLAÇÃO A GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA

No campo tributário é lícita a abertura de fiscalização, mas não basta como fundamento para o lançamento; não se pode basear-se em simples indícios, devendo estes serem confirmados por provas eficazes. O lançamento tributário é plenamente vinculado, não comportando incertezas, sem provas robustas não há como prosperar.

A Receita Federal do Brasil utiliza os dados sigilosos obtidos nas delações e efetua autuações fiscais sob os crimes já delatados, assim como

também são autuadas outras operações decorrentes de movimentação ligadas aos crimes confessados. Portanto é absolutamente inconstitucional a punição com respectiva cobrança posterior, uma vez que o ente estatal não pode arrecadar diretamente sob o objeto ilícito; o conceito apontado no artigo 3º, do Código Tributário Nacional indica a impossibilidade de instituição de tributos decorrentes de sanções por atos ilícitos.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que é válida a utilização de dados obtidos pela Receita Federal em regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução penal. Não havendo que se falar em ilicitude das provas que embasam a denúncia, porquanto, assim como o sigilo é transferido – sem autorização judicial – da instituição financeira ao fisco e deste à Advocacia-Geral da União – para cobrança do crédito tributário –, também o é ao Ministério Público, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições, se constate fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária.¹¹⁵

Pensamento este que foi alinhado com o entendimento Supremo Tribunal Federal, no voto do Ministro Gilmar Mendes, onde afirmou que, sendo legítimos os meios de obtenção da prova material e sua utilização no processo administrativo fiscal, mostra-se lícita a sua utilização para fins da persecução criminal.¹¹⁶

Em que pese essa autorização ter motivado diversas decisões, importante é a premissa de que o Estado não poderá utilizar-se da denominada ‘corroboração recíproca ou cruzada’, ou seja, também não poderá impor condenação ao réu pelo fato de contra este existir, unicamente, depoimento de agente colaborador que tenha sido confirmado, tão somente, por outros delatores.

Na medida em que os tributos representam afirmação de que custos devem ser assumidos por todos para que haja uma sociedade civilizada, as penalidades, de outro lado, seriam instrumentos jurídicos dedicados a, negativamente, marcar quais condutas deveriam ser prevenidas e evitadas, de modo a resguardar essa mesma forma de vida civilizada. Assim, todo sistema de tributação irá levar em consideração o fato de normas jurídicas

115 STJ, HC 422.473- SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 6ª Turma, DJe 27.3.2018.

116 STF, AP RE 953.058, decisão monocrática, Min. Gilmar Mendes, mai./2016.

não serem, espontaneamente, cumpridas por todos os contribuintes em todas as situações, seja por falhas cognitivas do destinatário da norma, seja por uso abusivo do seu livre arbítrio que escolha romper com o padrão de conduta que deveria ser observado (NETO, 2018, p. 28-29).

Na medida em que o Estado é indispensável ao reconhecimento e efetivação dos direitos, e considerando que o Estado somente funciona em razão das contingências de recursos econômico-financeiros captadas junto aos indivíduos singularmente considerados, chega-se à conclusão de que os direitos só existem onde há fluxo orçamentário que permita (GALDINO, 2002, p. 188).

A grande problemática reside à possibilidade de o fisco autuar os contribuintes em relação à parcela de riqueza que foi obtida ilicitamente, em razão do cometimento de atos contrários ao direito que anteriormente foram punidos por meio de uma delação. É constitucional que o Estado imponha medidas punitivas àquele indivíduo que obteve riquezas advindas de fontes ilícitas, mas nunca deverá submetê-lo ao pagamento de tributos sobre essas quantias. Resta claro que o aparato estatal não deve participar do resultado econômico de atividade criminosa, representando uma imoralidade por estar se beneficiando daquilo que deveria combater, além de praticar um *bis in idem* punitivista – isto é, a proibição de mais de uma punição pelos mesmos fatos e fundamentos.

Apesar de alçado à categoria de direito fundamental, inexiste no Brasil uma regulamentação clara acerca da aplicação do princípio do *ne bis in idem*, o que tem propiciado inúmeros conflitos entre diferentes órgãos controladores, agravando-se diante da autonomia das diferentes esferas penais e tributárias e da ausência de um posicionamento pacífico do Poder Judiciário (SABOYA, 2018, p. 73).

A segurança jurídica é uma norma jurídica que visa regular as condutas do Poder Público no que se refere à produção, criação e aplicação do Direito em duas dimensões temporais: estática (o hoje) e dinâmica (o ontem e o amanhã). Trata-se de uma norma da qual decorrem deveres no sentido de que o Direito seja confiável, estável, previsível e inteligível.

O sujeito que deverá suportar os prejuízos de um ordenamento inseguro é o Poder Público, afinal, ainda que mudem as normas, punido o indivíduo não poderá ser pelo fisco, com base na proteção da confiança – uma das bases do princípio da segurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O incentivo às boas condutas não se restringe aos meios sancionatórios, trazendo novos benefícios para o indivíduo que colabora com a regularidade fiscal e confessa os ilícitos do qual teve participação na prática de determinado ato. Apesar dos incentivos e vantagens, o Poder Público passou a interpretar de maneira a violar a garantia da segurança jurídica, ou seja, já não basta a devida criminalização pelo objeto confessado, acabando também por comunicar aos agentes fiscais, gerando a autuação e a aplicação das devidas sanções tributárias.

Necessário encontrar o equilíbrio entre o interesse público de coibir e reprimir os atos ilícitos e a autonomia dos diferentes órgãos sancionatórios, com a necessidade de redução de custos e tempo, a fim de causar maior eficácia no instituto da delação premiada. Primordial, ainda, a preservação dos direitos fundamentais e das garantias constitucionais com a respectiva rechaça à admissão de *bis in idem*. Ou seja, cada ofensa somente pode ser punida com uma única penalidade, porque, não existindo este limite, diversas penalidades podem ser impingidas em razão de uma só ofensa; como no caso ora estudado, em que há dupla punição por um só ilícito – confessado no âmbito penal e com repercussões em autuações fiscais –, caracterizando o cúmulo de sanções.

Não se descarta a importância da repatriação de ativos, e a consequente reparação dos danos causados, pela via do acordo de colaboração; não é este o objetivo deste estudo. Contudo, a racionalidade utilitária-econômica dos agentes de persecução pode implicar em uma mercantilização do Processo Penal e do Direito Tributário, dando espaço para que o indivíduo que já cumpriu sua pena no âmbito criminal seja também responsável por mais um ilícito, agora tributário, o que viola, de forma clara, o princípio do *non bis in idem*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2ª edição, 2011.

- BADARÓ, Gustavo. **Processo Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- BECCARIA, CESARE. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Martin Claret, 1999.
- BITTAR, Walter Barbosa; PEREIRA, Alexandre Hagiwara. **Delação Premiada**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2011.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: Novos estudos de Teoria do Direito. Trad. Daniela Beccaria Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CLARK, Robert Charles. **Corporate Law**. Boston/Toronto: Little, Brown and Company, 1986.
- CUNHA, Rogério Sanches. **Acordo de Não Persecução Penal**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2019.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. Aspectos tributários controversos da chamada Lei de Repatriação de Bens No Exterior não declarados ao fisco. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 11, n. 1, jan/jun, 2016.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018.
- GALDINO, Flávio. O custo dos direitos. **Legitimação dos direitos humanos**, Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 2015.
- JENSES, Michael. **Takeovers**: their causes and consequences. Harvard Business Scholl, Journal of Economic Perspectives, vol. 2, n. 1, 1988.

- KNOPFHOLZ, Alexandre. **A denúncia genérica nos crimes econômicos**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013.
- MARTINS NETO, Carlos. **Dispersão acionária, tomada hostil de controle e *poison pills***: breves reflexões. Revista Semestral de Direito Empresarial n. 5, Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MENDONÇA, Andrey Borges; CARVALHO, Paulo Roberto Galvão de. **Lei de drogas**: comentada artigo por artigo. 3^a ed., São Paulo: Editora Método, 2012.
- PEREIRA, Frederico Valdez. Valor probatório da colaboração processual (Delação Premiada). Revista dos Tribunais. Ano 98. Vol. 879. Janeiro/2009.
- QUEZADO, Paulo; VIERGINIO, Jamile. **Delação premiada**. Fortaleza: Gráfica Fortaleza, 2009.
- 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 agências de controle punitivo. **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, vol. 1, jul. – dez. 2018.