

**A Aplicação dos Efeitos da Denúncia Espontânea (artigo 138 do CTN)  
aos Acordos de Colaboração Premiada.**

**The Application of the Effects of the Institute of Spontaneous  
Denunciation (Article 138 of the National Tax Code) to the Turn State's  
Evidence**

Tâmera Padoin Marques Marin<sup>1</sup>

O trabalho investiga a aplicação dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, à colaboração premiada, regulamentada na Lei n. 12.850/13, especificamente quanto às autuações tributárias decorrentes dos ilícitos tributários elucidados a partir de acordos firmados com as autoridades criminais. A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. Em razão da cláusula de repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, a Receita Federal do Brasil pode acessar as informações confidenciais contidas nos acordos em relação aos crimes delatados, como, por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção, e, conseqüentemente, realizar autuações fiscais, onde incidem multas e juros. Não raro, tais ações fiscais chegam a montantes superiores ao que foi fixado a título de reparação do ilícito no acordo de colaboração, revelando aspectos de insegurança jurídica ao colaborador e alto risco de inadimplemento do que apurado pelo fisco, dada a possibilidade de os efeitos do acordo serem muito maiores do que o avençado com as autoridades criminais. Propõe-se a aplicação, nesses casos, dos benefícios da denúncia espontânea à colaboração premiada, excluindo-se, do montante da autuação, o valor da multa em relação ao débito, como forma de estimular a consensualidade, a reparação de danos causados por crimes do colarinho branco, a previsibilidade dos efeitos dos acordos e a garantia de recuperação do tributo sonegado.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COLABORAÇÃO PREMIADA. ATUAÇÃO.**

The work investigates the application of the effects of the institute of spontaneous denunciation, provided for in Article 138 of the National Tax Code, to the turn state's evidence, regulated in Law n. 12.850/13, specifically regarding tax assessments arising from tax offenses elucidated from agreements signed with criminal authorities. The realization of agreements in the criminal sphere aligns with a trend of negotiated justice, where the investigated provides relevant information to the State in exchange for legal benefits. Due to the agreement of repercussion of criminal offenses in the civil, administrative, tax and disciplinary spheres, the Federal Revenue Service of Brazil can access the confidential information contained in the agreements in relation to the crimes committed, such as, for example, the proceeds of money laundering and corruption offenses, and, consequently, tax assessments. Often, such

---

<sup>1</sup> Doutoranda em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS

tax actions amount to amounts higher than that set in reparation for the illicit in the turn state's evidence, revealing aspects of legal uncertainty to the investigated and high risk of default than determined by the tax authorities, given the possibility that the effects of the agreement are much greater than that agreed with the criminal authorities. It is proposed to apply, in these cases, the benefits of spontaneous denunciation to the turn state's evidence, excluding, the amount of the action, the amount of the fine in relation to the debt, as a way to stimulate consensus, the reparation of damages caused by white collar crimes, the predictability of the effects of the agreements and the guarantee of recovery of the tax evader.

SPONTANEOUS DENUNCIATION. TURN STATE'S EVIDENCE. ACTUATED.

## **Introdução**

Por conta do aperfeiçoamento da legislação e das técnicas de investigação em relação aos crimes do colarinho branco, observam-se pontos de convergência entre ramos do direito até então bastante distantes. Nesse trabalho, investiga-se a possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aos acordos de colaboração premiada, especificamente no que diz respeito aos créditos tributários constituídos a partir das informações apresentadas pelo colaborador.

Para tanto, será discorrido a respeito do acordo de colaboração, abordando conceito e principais características, bem como a possibilidade ou não de incidência tributária sobre o produto de crime (notadamente crimes do colarinho branco). A partir dessa análise, será feito um paralelo sobre os requisitos da denúncia espontânea frente à possibilidade de extensão de seus efeitos ao acordo criminal à seara tributária.

Na pesquisa, foi utilizado o método indutivo, por meio de análise bibliográfica, que corresponde à extração discursiva do conhecimento a partir de evidências concretas que possam ser generalizadas.

### **1. A colaboração premiada: antecedentes e previsão legal**

A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. A resolução negociada no Direito Penal não é novidade, e está

prevista há algumas décadas no ordenamento jurídico, embora fosse com menor amplitude.

A primeira norma dispoendo a respeito do tema, foi a Lei nº. 7.492/86, que trata da aplicação da justiça penal premial aos crimes contra a Sistema Financeiro Nacional (artigo 25, §2º). A lei mais recente, é a Lei nº 12.850/13, que define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, e os meios de obtenção da prova, em especial, disciplina a colaboração premiada no âmbito de investigações (artigo 3º, inciso I, artigos 4º, 5º, 6º e 7º).

Não pode deixar de mencionar outros antecedentes normativos relevantes, como a Lei dos Juizados Especiais Criminais (Lei nº 9099/95), a Lei dos Crimes Hediondos (Lei nº 8.072/90), a Lei de Proteção à Testemunhas (Lei nº 9.807/99), a Lei de Lavagem de Capitais (Lei nº 9.613/98) e; a Lei Antidrogas (Lei nº 11.343/06). Todos esses diplomas normativos estabelecem condições para aquele que praticou um crime, ofereça ao Estado provas contra si e recebe, em permuta à essa voluntariedade, benesses que consistem desde a diminuição de sanções até a isenção de penalidades.

A origem da colaboração premiada é noticiada na Idade Média, em razão do elevado valor da confissão naquele período, contudo, essa prova era obtida, notadamente, pelo emprego de técnicas de tortura. Foi no período iluminista que o Estado se distanciou da influência eclesiástica na produção da prova, porém, apenas no limiar do século XX, a “colaboração premiada passa a constituir uma das engrenagens do moderno e complexo sistema da ‘justiça negociada’”<sup>2</sup>, em especial durante a conhecida Operação Mãos Limpas, na Itália.

A colaboração premiada pode ser conceituada como “uma técnica especial de investigação que estimula a contribuição feita por um coautor ou partícipe de crime em relação aos demais, mediante o benefício, em regra, de imunidade ou garantia de redução da pena”<sup>3</sup>. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a colaboração premiada

---

<sup>2</sup> DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A prova no enfrentamento à macrocriminalidade. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 440.

<sup>3</sup> FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 86.

possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo com efeitos no direito material<sup>4</sup>.

Ela tem função, igualmente, de desbaratamento de grupos estruturados na prática de crimes, tendo em vista que “funciona como estímulo para que o agente que integra a ORCRIM, hermeticamente fechada, deixe suas atividades delitivas, como uma força centrífuga”<sup>5</sup>.

A estruturação e ampla utilização da colaboração premiada se deu nos países de origem *common law*, especialmente nos Estados Unidos, por meio da utilização do *plea bargaining*<sup>6</sup>. No processo penal americano, apenas 10% dos casos chegam à julgamento pós *jury trial*, sendo que a maioria advém de acordos entre acusação e defesa (*plea of guilty*)<sup>7</sup>.

Na Europa o instrumento tem sido utilizado, sendo que, na Itália, a partir da década de 70, foi muito aplicado no combate ao terrorismo, posteriormente, na apuração de condutas ligadas às organizações criminosas de tipo mafioso e, atualmente, é previsto para alguns crimes comuns, como extorsão mediante sequestro<sup>8</sup>.

Além dos benefícios de ressarcimento célere ao erário, é importante destacar o caráter dissuasório do uso desse instrumento, posto que contribui para o desbaratamento da organização criminosa<sup>9</sup>. No Brasil, ao firmar o acordo de colaboração premiada, poderá obter o perdão judicial, a redução em até 2/3 (dois terços) da pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos desde

---

<sup>4</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus 127.483**, relator ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

<sup>5</sup> MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações**. p. 319 in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade*. 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm

<sup>6</sup> DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

<sup>7</sup> PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento**. Curitiba: Juruá editora, 2016, p. 46.

<sup>8</sup> DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

<sup>9</sup> FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 215.

que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal (artigo 3º da Lei nº. 12.850)<sup>10</sup>.

Em investigações envolvendo a prática de atos de corrupção por meio de organizações criminais, a colaboração premiada teve o uso ampliado no país, conforme notícias da mídia nacional, e, notadamente, no caso Lava-Jato, onde foram firmados 163 acordos de colaboração premiada com pessoas físicas, tendo obtido R\$11,5 bilhões de ressarcimento ao erário, conforme informações constantes em *site* do Ministério Público Federal<sup>11</sup>.

Com relação aos efeitos da colaboração premiada, aponta-se que “as benesses contratadas constituem direito subjetivo do colaborador, caso sua colaboração seja efetiva e produza os efeitos esperados, com a incidência dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança”<sup>12</sup>.

Esse aspecto de segurança jurídica e de, portanto, previsibilidade das consequências do acordo é interessante sob o prisma do que se pesquisa nesse trabalho, considerando a possibilidade de que, em sendo realizado acordo na esfera criminal, o levantamento do sigilo gere a autuação tributária sobre o produto do ilícito.

## **2. Incidência tributária sobre o produto do ilícito e os casos de repercussão noticiados envolvendo a Receita Federal do Brasil.**

É comum que, nos acordos de colaboração premiada, haja cláusula prevendo a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, já que, após a fase da homologação judicial, tal documento seja compartilhado com diversas esferas de atuação estatal, dentre elas, a Receita Federal.

---

<sup>10</sup>BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm)>. Acesso em: 21/09/2021.

<sup>11</sup>BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná.** Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

<sup>12</sup> DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico.** Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019. p. 55.

A Receita Federal do Brasil acessa as informações confidenciais contidas nos acordos sobre operações decorrentes de crimes delatados, como por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção. Isso porque, conforma previsão da Lei nº. 12.850/2013, após a homologação judicial, o sigilo do conteúdo dos acordos é levantado, podendo ser compartilhado entre diversas organizações estatais, bem como ser acessada pelos corréus.

Com base nessas informações compartilhadas, a Receita Federal poderá, com base nas informações prestadas pelo colaborador, realizar atuações relativamente aos tributos sonegados, notadamente, imposto de renda decorrente da disponibilidade fática ou jurídica de renda ou patrimônio amealhado em razão dos crimes trazidos à lume a partir do acordo na esfera criminal.

A partir disso, a primeira questão a ser enfrentada é aquela referente à possibilidade (ou não) de incidência de tributo sobre produto de crime. Segundo dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional, “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”.

Há vozes no sentido contrário à tributação de rendas ilícitas, como Misabel de Abreu Machado Derzi, sob o fundamento de que “não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminoso dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo”<sup>13</sup>.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres sustenta que, com base no princípio da isonomia tributária, que a tributação do lucro obtido a partir da realização de atividades ilícitas seria medida de justiça e juridicamente possível:

“...se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima”<sup>14</sup>.

Tomando como referência o adágio *pecunia non olet*, é de se concluir que a ilicitude originária não exclui dos fatos econômicos a revelação da capacidade jurídica tributável<sup>15</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça, desde a década de 90 tem admitido a incidência tributária sobre patrimônio obtido com o tráfico de drogas, restando decidido pela possibilidade de incidência de tributos sobre rendimentos auferidos com atividade ilícita, independentemente da natureza civil ou penal, tendo em vista que “o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita”<sup>16</sup>.

Nos parece claro que, a partir do posicionamento acima comentado, o Superior Tribunal de Justiça ressalta que não importa a origem da renda ou dos lucros obtidos do contribuindo, sendo relevante para fins de autuação fiscal a sonegação das informações ao fisco.

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que “a exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética”<sup>17</sup>.

Outros países aplicam esse mesmo entendimento, conforme se observa em pesquisa realizada por Myrian Santiago (apud MARTINS)<sup>18</sup>, onde explica que, nos Estados Unidos, desde a apreciação do caso paradigmático *James v. United States de 1961*, “a tributação de atividades ilícitas é admitida, a exemplo de decisões de Tribunais alemães e italianos”.

---

<sup>14</sup> Ricardo Torres. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. p. 372

<sup>15</sup> Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

<sup>16</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus 7.444 – RS**. Relator Ministro Edison Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

<sup>17</sup> STF, Primeira Turma, HC 77.530, 1998, in Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

<sup>18</sup> MARTINS, Natanael. Limites à aplicação do princípio do *non olet*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

Quanto ao Direito Comunitário, essa mesma autora pontua que o Tribunal de Justiça Europeu, em várias oportunidades, tem se posicionado contrário à sujeição do tráfico ilegal de determinadas mercadorias à tributação aduaneira e ao IVA.

No Brasil, em relação aos recentes acordos realizados no âmbito da Operação Lava Jato, a Receita Federal entendeu por tributar os colaboradores, mesmo após ponderações no sentido de que tal forma de autuação poderia desestimular a realização de acordos futuros<sup>19</sup>.

Isso ocorreu no acordo de colaboração premiada firmado pelo Ministério Público Federal com o doleiro Alberto Youssef, onde foi pactuada a devolução de R\$ 50 milhões de reais ao erário. Entretanto, posteriormente, com o compartilhamento de informações com a Receita Federal teve uma autuação fiscal de aproximadamente R\$ 1 bilhão reais<sup>20</sup>.

Outro ponto que suscita discussão a respeito da incidência tributária após a realização de acordos de colaboração premiada diz respeito aos casos em que, na avença, ficar disposto o perdimento integral dos bens ilicitamente adquiridos. Esse raciocínio surge porque, a partir de então, seria perdido (“confiscado”) o patrimônio oriundo do lucro da prática ilícita, conforme explica FISCHER:

Não poderá haver tributação sobre os valores, pois em tais casos não houve o incremento patrimonial injustificável, na medida em que, de fato, a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda decretada. Nessa situação, realmente, significaria cominar uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, aí sim os princípios da igualdade, justiça fiscal e da moralidade<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato.** <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

<sup>20</sup> DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores.** Disponível em:<<https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores>>. Acesso em: 30/08/2021.

<sup>21</sup> FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 264.



Contudo, ao contrário do que o sustentado acima, há posicionamento no sentido de que seria irrelevante a ilicitude subjacente ao proveito do crime, tendo em vista que o perdimento de bens ocorreu após sua movimentação e utilização, após a efetiva ocorrência de fatos gerados que não podem ser restituídos ao estágio anterior, já que tais bens foram dispostos pelo autor do crime<sup>22</sup>.

É de se constatar que o efeito da decisão que determina a autuação tributária é declaratório e não desconstitutivo, de forma que, mesmo que haja o perdimento de bens a partir do acordo de colaboração premiada, a ação fiscal terá efeitos anteriores ao confisco, restando, portanto, válida, conforme adverte PAULSEN<sup>23</sup>.

A matéria é objeto do tema nº 0863, do Supremo Tribunal Federal, que terá efeito de repercussão geral, onde no Recurso Extraordinário nº 736.090/SC se discute os limites da multa fiscal qualificada aplicada nos casos de sonegação tributária, fraude ou conluio, conforme previsão do art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996<sup>24</sup>.

Essa situação apresentada revela que há pontos complexos no tocante aos efeitos da colaboração premiada. Sob a perspectiva do Direito Tributário, as consequências podem levar à dupla penalização do contribuinte (*ne bis in idem*), bem como revela que os acordos possuem custos elevados (compromissos firmados no ajuste e aqueles decorrentes da ação fiscal). Além disso, há aspectos de insegurança jurídica para aquele que colabora, em razão da multiplicidade de instâncias estatais atuando no momento posterior à realização do acordo em menção.

Apesar da incidência tributária ser legítima, considerando o caráter declaratório da decisão do fisco, soa razoável que haja algum benefício para aquele que voluntariamente confessa a prática ilícita perante as autoridades. Isto é, a exclusão

---

<sup>22</sup> Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 111. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. **Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 310.

<sup>24</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>>. Acesso em: 30/08/2021.

da multa se apresenta como ponto de estímulo para que os acordos sejam firmados e se garanta o recolhimento do tributo sonegado.

Diante disso, há quem defenda “a inserção de cláusulas de paraquedas dourado nos contratos penais que envolvem a delação premiada, para assegurar um ‘pouso suave’ às partes envolvidas, trará mais segurança jurídica ao instituto da colaboração”<sup>25</sup>. No caso, o “paraquedas dourado” seria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, por analogia, aos acordos de colaboração premiada.

A denúncia espontânea está prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional e prevê que:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Na denúncia espontânea, o contribuinte “espontaneamente se apresenta à administração tributária como devedor de um tributo não informado”, sendo ato praticado na ausência de qualquer ato fiscalizatório<sup>26</sup>. Pode ser definida como “uma modalidade de procedimento administrativo preventivo, através do qual o contribuinte informa à autoridade fazendária o cometimento de infração de natureza fiscal, se autodenunciando, excluindo sua responsabilidade tributária com o pagamento”<sup>27</sup>.

Por conta dessas semelhanças entre os institutos colaboração premiada (do Direito Penal) e da denúncia espontânea (do Direito Tributário), tendo em vista que, em ambos, aquele que violou a legalidade, por vontade própria, confessa e busca reparar o ilícito e, em troca recebe diminuição de penas, tem sido apontada a

---

<sup>25</sup> LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Morais. SILVA, PHllipe 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: 30/08/2021.

<sup>26</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

<sup>27</sup> CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 149

possibilidade de aplicação dos efeitos previstos no artigo 138 do CTN aos acordos firmados com base no artigo 4º da Lei das Organizações Criminosas.

Seguindo esse entendimento, o colaborador, embora não fique dispensado de pagar o tributo devido, não seria autuado no montante referente à multa fiscal, considerando a voluntariedade em confessar a prática delituosa. Além disso, ao aplicar os institutos de forma interligada, não haveria controvérsia quanto à existência do débito tributário, restando apenas a obrigação quanto ao pagamento.

Há quem defenda a realização de uma interpretação conforme a Constituição e permitir que a colaboração premiada “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”<sup>28</sup>.

MARRAFON e DAYAN dizem que essa questão se relaciona com a redução da carga tributária do contribuinte, na medida em que recompensa e incentiva para obter o máximo de colaboração, considerando que “o objetivo final seria alcançar a devida elucidação de ilícitos graves, tanto na esfera criminal quanto na esfera tributária”<sup>29</sup>.

### **Considerações finais**

Esse cenário apresentado revela os desafios da justiça negociada, num contexto de expansão das práticas consensuais, em várias áreas do direito, e a necessidade de se equacionar a atuação das diversas instituições de controle estatal. Com efeito, tais medidas visam a garantia de eficácia e a eficiência dos acordos firmados com o Estado, além de constituírem mecanismos de estímulo para aquele que feriu a legalidade, que pretende confessar condutas e reparar danos.

---

<sup>28</sup> MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada.** In **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 12/11/2019.

<sup>29</sup> Op. cit.

Não se pode perder de vista que trata de matéria em estágio de construção no ordenamento pátrio, porquanto não é comum a junção de dois institutos de universos tão distintos como o Direito Penal e o Direito Tributário. A temática do enfrentamento dos crimes de colarinho branco, notadamente os delitos tributários, com certeza compeliará os Tribunais à apreciação dos raciocínios ora expostos ante à aplicação de princípios constitucionais, em especial, o da segurança jurídica.

## Referências Bibliográficas

BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm)>. Acesso em: 21/09/2021.

BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná.** Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores.** Disponível em: <https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores> . Acesso em: 30/08/2021.

DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico.** Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória.** In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A prova no enfrentamento à macrocriminalidade. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015.

FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada.** Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Morais. 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: 30/08/2021.

MARTINS, Natanael. **Limites à aplicação do princípio do non olet.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada.** In Revista Consultor Jurídico, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 20/09/2021.

MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações.** in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade. 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm.

PAULSEN, Leandro. **Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento.** Curitiba: Juruá editora, 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus n. 127.483.** Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus n 7.444 – RS.** Relator Ministro Edson Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863.** Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>>. Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato.** <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, Ricardo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.