



INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA

ESCOLA DE DIREITO

Rogério Alves da Silva

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS ACORDOS DE COLABORAÇÃO
PREMIADA E DE LENIÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientadora: Me. Marília Araújo Fontenele de Carvalho

Brasília-DF

2021

Rogério Alves da Silva

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
bacharel em Direito do Instituto Brasileiro de
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Brasília, 26 de novembro de 2021.

Professora Me. Marília Araújo Fontenele de Carvalho

Professora Orientadora

Professora Me. Lais Khaled Porto

Membro da Banca Examinadora

Professor Me. Thiago Dayan

Membro da Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela graça que me concedeu saúde e determinação para encarar o desafio de realizar este curso até o fim, com dedicação e sem desanimar diante dos obstáculos e dificuldades que a vida nos impõe. Aos meus familiares, que mesmo distantes, e muitas vezes sem perceberem, me deram apoio providencial. A minha orientadora e aos demais professores desta instituição, pela excelência e dedicação no repasse do conhecimento, verdadeiro farol que iluminou a caminhada até este momento. Ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa pela oportunidade de acesso a tão nobre, enriquecedora e fundamental área do conhecimento.

RESUMO

O uso de mecanismos de consenso no âmbito do Direito Penal e Administrativo – Acordos de Colaboração Premiada e Leniência, respectivamente – têm adquirido grande relevância atualmente diante das complexidades das organizações e dos atos ilícitos que envolvem particulares e/ou administração pública. Ocorre que o manuseio desses instrumentos revela uma nítida relação entre os Direitos Penal, Administrativo e Tributário no que diz respeito à aplicação de sanções. O objetivo deste trabalho é examinar, à luz da doutrina, jurisprudência e legislação, os efeitos tributários decorrentes dessa relação e jogar luz sobre o problema do *bis in idem* e do uso de provas compartilhadas da esfera penal para a administração tributária. E, por último, analisar uma proposta de solução para estes problemas, de forma a possibilitar um tratamento mais adequado a esses efeitos tributários, a partir do uso e aplicação do instituto da transação tributária no âmbito desses acordos.

Palavras-chave: colaboração premiada; leniência; ne bis in idem; provas compartilhadas; transação tributária.

ABSTRACT

The use of consensus mechanisms in the scope of Criminal and Administrative Law – plain bargain Agreements and Leniency, respectively – has acquired great relevance nowadays in view of the complexities of organizations and illegal acts involving individuals and/or public administration. It so happens that the handling of these instruments reveals a clear relationship between Criminal, Administrative and Tax Rights with regard to the application of sanctions. The objective of this paper is to examine, in the light of doctrine, jurisprudence and legislation, the tax effects arising from this relationship and shed light on the bis in idem problem and the use of shared evidence from the criminal sphere for tax administration. And, finally, to analyze a proposal for a solution to these problems, in order to enable a more adequate treatment of these tax effects, based on the use and application of the tax transaction institute within the scope of these agreements.

Keywords: Awarded Collaboration; leniency; ne bis in idem; shared evidence; tax transactio.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA: A INTERSECÇÃO ENTRE DIREITO PENAL E ADMINISTRATIVO E A INTERFERÊNCIA NA ESFERA TRIBUTÁRIA	9
1.1 Colaboração Premiada e Acordos de Leniência	9
1.2 Interferência na Esfera Tributária.....	16
1.3 A Transação Tributária	23
CAPÍTULO 2 UMA OBSERVAÇÃO DA PRÁTICA E USO DOS INSTITUTOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA E O PROBLEMA DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	28
CAPÍTULO 3 UM ENSAIO PARA O TRATAMENTO DE REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA EM ÂMBITO FEDERAL.....	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS.....	64

INTRODUÇÃO

O ambiente de combate à corrupção no Brasil tem trazido à tona diversos debates no âmbito jurídico em diversas áreas do Direito, dentre elas o Direito Tributário. A partir de 2014, o caso mais emblemático e recente da história brasileira, a conhecida Operação Lava Jato trouxe à baila novas discussões jurídicas, tanto na seara do Direito Penal quanto nos Direitos Administrativo e Tributário. No centro de tais discussões estão dois institutos: “colaborações premiadas” e “leniência”.

Segundo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), até 30 janeiro de 2021, como consequência dos acordos de colaboração premiadas e leniência realizados na Operação Lava Jato, foram constituídos R\$ 22.525.909.710,99¹ (vinte e dois bilhões, quinhentos e vinte e cinco milhões, novecentos e nove mil, setecentos e dez reais e noventa e nove centavos) em créditos tributários, dentre pessoas físicas e jurídicas. Não há dados suficientes capazes de apontar quanto desse montante foi decorrência direta e indireta desses acordos. O fato é que a Receita Federal divulgou estes dados com o viés de transparência e de prestação de contas à sociedade pelos recursos, humanos e materiais, dispendidos com sua atuação em fiscalizações no âmbito dessas operações. Estes dados nos mostram a relevância financeira destas operações sob a ótica do Estado e da repercussão no patrimônio privado, que podem ser bem negativas, a exemplo do fechamento de empresas e, conseqüentemente, de postos trabalho, afetando um setor inteiro da economia, o que indica também a relevância social do tema. Estes são exemplos de efeitos práticos de repercussões tributárias que envolvem o manuseio e a aplicação dos acordos de colaboração e leniência.

Por outro lado, a dinâmica e a prática do uso desses institutos têm-se dado em um terreno jurídico nada seguro sob a ótica da inter-relação entre os Direitos Penal, Administrativo e Tributário. A independência de esferas faz surgir um problema jurídico na relação Estado-administrado que pode sabotar a eficácia dos institutos da colaboração premiada e da leniência causando risco de esvaziamento desses mecanismos de colaboração. Aliado a isto, a falta de regulamentação para uso dos institutos tem gerado insegurança jurídica para colaboradores e

¹ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização 2020- 2021**. 2020. p. 25. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao2021.pdf/view>. Acesso em: 19 ago. 2021.

problemas de legalidade para a administração tributária, como é o caso do uso de “provas compartilhadas”. Nesta toada, o poder judiciário, na tentativa de suprir tais lacunas e equacionar o problema, pode agravar ainda mais a situação com decisões inadequadas.

A fim de examinar melhor estes problemas e propor uma solução que comporte um tratamento mais adequado para as repercussões tributárias advindas de acordos de colaboração e leniência em âmbito federal, analisaremos, primeiramente, os institutos da colaboração premiada e leniência sob ponto de vista da sua natureza jurídica para verificar a inter-relação entre dos Direitos Penal e Administrativo, bem como sua interferência na esfera tributária. Na mesma linha, analisaremos o instituto da transação tributária com intuito de verificar sua compatibilidade com os demais institutos no sentido de fazer parte da solução para os problemas aqui identificados. Em seguida, examinaremos melhor o problema da prática do uso do mecanismo de colaboração através do manuseio de provas compartilhadas da esfera penal para administração tributária e suas consequências. Para isto, analisaremos o conceito de “prova compartilhada” e sua relevância para o Direito Penal, Direito Administrativo e Direito Tributário e a exposição de um caso concreto.

Por fim, faremos um ensaio para o tratamento dessas repercussões tributárias verificando, à luz da doutrina e da legislação, a possibilidade de participação efetiva do Fisco no ato negocial de elaboração dos acordos de colaboração premiada e leniência. Para isto, analisaremos a sua competência e o interesse público tributário envolvido. Adicionalmente, como instrumento de efetividade desta participação, analisaremos a possibilidade de uso e da aplicação da transação tributária.

CAPÍTULO 1 COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA: A INTERSECÇÃO ENTRE DIREITO PENAL E ADMINISTRATIVO E A INTERFERÊNCIA NA ESFERA TRIBUTÁRIA

1.1 Colaboração Premiada e Acordos de Leniência

O instituto da colaboração premiada se faz presente no ordenamento jurídico brasileiro há um bom tempo e pode ser observado em diversos diplomas legais como no §2º do art. 25 da Lei nº 7.492/86² (Lei de Crimes contra Sistema Financeiro Nacional), §único do art.8º da Lei nº 8.072/90³ (Lei de Crimes Hediondos) e da própria Lei nº 8.137/90⁴ em seu art.16 § único (Lei de Crimes Tributários). Segundo Vasconcellos⁵, a classificação como negócio jurídico processual ganha relevância a partir do julgado do HC 127.843/PR⁶⁷, de relatoria do Min. Dias Toffoli em 2015, tal classificação veio a ser disposta na Lei nº 12.850⁸, de 02 agosto de 2013, somente em 2019 com a inclusão do art.3º-A pela Lei nº 13.964⁹, de 24 de dezembro de 2019. Na mesma linha, segue Mendonça¹⁰:

² BRASIL. **Lei no 7.492, de 16 de junho de 1986**. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Brasília, DF, 18 jun. 1986. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17492.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

³ BRASIL. **Lei Nº 8.072, de 25 de julho de 1990**. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília, DF, 26 jul. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18072.htm. Acesso em: 19 jul. 1990.

⁴ BRASIL. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

⁵ VASCONCELLOS, Vinícius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. ISBN 9786550653941. Disponível em:

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v3>. Acesso em: 9 nov. 2021.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 127.483/PR**. Tribunal Pleno, relator Min. Dias Toffoli, j. 27.08.2015, p. 3. Disponível em:

<file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisooes%20judiciais%20TCC/HC%20127483.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 127.483/PR**. Tribunal Pleno, relator Min. Dias Toffoli, j. 27.08.2015, p. 24. “Dito de outro modo, embora a colaboração premiada tenha repercussão no direito penal material (ao estabelecer as sanções premiaias a que fará jus o imputado-colaborador, se resultar exitosa sua cooperação), ela se destina precipuamente a produzir efeitos no âmbito do processo penal”. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisooes%20judiciais%20TCC/HC%20127483.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

⁸ 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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

⁹ BRASIL. **Lei Nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019**. Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. Brasília, DF, 24 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹⁰ MENDONÇA, Andrey Borges de. **Os benefícios possíveis na colaboração premiada: entre a legalidade e a autonomia da vontade**. In: MOURA, Maria Thereza de Assis e BOTINI, Pierpaolo Cruz (coord). Colaboração premiada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 60.

Em síntese, portanto, a natureza do acordo de colaboração premiada é de um negócio jurídico bilateral, que tem como causa, para a acusação, o fato de se tratar de um meio de obtenção de prova (e por meio do qual o imputado irá colaborar na obtenção de provas e evidências) e, para a defesa, de ser uma estratégia defensiva. (MENDONÇA, 2017, p.60).

Inicialmente, é preciso destacar a diferença terminológica e conceitual que há entre colaboração premiada e delação premiada. Não é raro encontramos o termo “delação premiada” na linguagem popular para se referir à “colaboração premiada”.

Em 2009, Heloisa Estelita¹¹ delimitava a delação premiada com enfoque de natureza penal material com o qual cumpridos certos requisitos legais poderia o imputado ser beneficiado pela autoridade judicial com o perdão ou redução de pena, ausente era o caráter processual. Por isso, distinguia-se o mecanismo da delação do institutos de barganha, já que o primeiro seria aplicado no âmbito do direito material e o segundo com impacto processual por meio de concessões decorrentes do processo em si (colaboração premiada).

No mesmo sentido, Vasconcellos¹² afirma a natureza processual com viés probatório da colaboração premiada, em oposição à antiga natureza penal material. Nogueira¹³ e Prado¹⁴ acompanham este mesmo entendimento.

Anteriormente, não havia previsão legal para a aplicação do mecanismo processual e, por outro lado, a indisponibilidade da ação penal impossibilitava a sua aplicação. Com o advento da Lei nº 12.850/2013¹⁵, materializou-se a primazia do viés processual da colaboração premiada.

¹¹ ESTELLITA, Heloisa. **A delação premiada para identificação dos demais coautores ou partícipes**: algumas reflexões à luz do devido processo legal. Boletim IBCCRIM, v.17, n.202, set 2009.

¹² VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal brasileiro**: introdução ao instituto e ao seu regramento normativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F132799426%2Fv3.5&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e33000001624ac48a7b003ced97#sl=e&eid=3b6db4256dac58bde295b8eecab0d728&eat=%5Bbid%3D%22RB-2.1%22%5D&pg=&psl=&nvgS=false&tmp=233>. Acesso em: 10 ago. 2021.

¹³ “Define-se negócio jurídico processual como fato jurídico voluntário em cujo suporte fático, descrito em norma processual, esteja conferido ao respectivo sujeito o poder de escolher a categoria jurídica ou estabelecer, dentre os limites fixados no próprio ordenamento jurídico, certas situações jurídicas processuais.” NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios jurídicos processuais**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 153.

¹⁴ “O que pretende a delação premiada, senão substituir a investigação objetiva dos fatos pela ação direta sobre o suspeito, visando torná-lo colaborador e, pois, fonte de prova!”. PRADO, Geraldo. Da delação premiada: aspectos de direito processual. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 159, fev. 2006, p. 10.

¹⁵ 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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

Neste trabalho, para preservar o rigor técnico, será utilizado o termo “colaboração premiada”, que é o termo descrito na lei. Assim, conforme art. 4º da Lei nº 12.850/2013¹⁶, a colaboração premiada é aplicada nos casos de investigação criminal, quando da suspeita de organização criminosa, como meio de obtenção de provas em troca de perdão judicial ou redução de até 2/3 da pena privativa de liberdade, se cumpridos certos requisitos.

Ainda, segundo Didier 2016¹⁷, a natureza jurídica do acordo de colaboração premiada é de negócio jurídico bilateral material e processual pois decorre de vontade das partes. O fato de poder haver negociação entre as partes confere um caráter mais afeito ao Direito Civil do que ao Direito Penal, nos explica Callegari.¹⁸ Assim, segundo Fontenele e Dayan¹⁹, esse negócio jurídico processual se dá em base jus-privatista de relacionamento horizontal e base jus-criminalista de relacionamento vertical, o que permite a aplicação de princípios afetos aos negócios jurídicos da esfera jus-privatista permeando outras áreas do Direito, conferindo maior segurança e estabilidade às situações negociais.

O interesse público estaria sendo atendido a medida em que as cláusulas do acordo expressem a repercussão dos ilícitos nas esferas civil, administrativa, tributária e disciplinar. Em um negócio jurídico processual, o sujeito deve ter o poder de escolher a categoria jurídica ou certas situações jurídicas processuais dentro dos limites fixados no ordenamento jurídico, ou seja, um fato jurídico voluntário²⁰.

Outro ponto importante dos acordos de colaboração diz respeito às consequências que, segundo o Ministro Edson Fachin, são “benefícios negociados” que dependem de sua eficácia²¹.

¹⁶ BRASIL. **Lei Nº 12.850, de 2 de agosto de 2013, art. 4º**. 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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁷DIDIER JÚNIOR, Fredie (org.). **Processo Penal: Coleção Repercussões no novo CPC v. 13: colaboração premiada: noções gerais e natureza jurídica**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 194-195.

¹⁸ CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada: lições práticas e teóricas – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 24.

¹⁹FONTENELE, Marília. **A colaboração premiada equiparada à denúncia espontânea**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: roger.rj.bh@gmail.com. Em: 01 mar. 2021.

²⁰ NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. 2 Ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.153.

²¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet nº 6667**, Acórdão Eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 25 de agosto de 2017. Brasília, 05 set. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/770046217/agreg-na-peticiao-agr-pet-6667-df-distrito-federal-0002468-5220171000000/inteiro-teor-770046227>. Acesso em: 10 fev. 2021.

Na mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes²² utiliza o termo “obrigações contratadas” condicionando o acordo de colaboração a requisitos jurídicos de existência, validade e eficácia. Por fim, Callegari²³ chama atenção para que não haja confusão entre o negócio jurídico processual e demais tipos acordos existentes na esfera do Direito Privado. A ampla liberdade que caracteriza os negócios privados é restringida nos acordos de colaboração premiada por limites legais. Callegari²⁴ lembra que a classificação da colaboração premiada como negócio jurídico processual está inserida em um universo de conceitos jurídicos gerais que não se limita a uma determinada área do Direito, ou seja, pode permear o Direito Administrativo e o Direito Tributário, dentre outros.

Já os acordos de leniência são aqueles acordos dirigidos às pessoas jurídicas, e por este motivo, possuem um caráter administrativo pois, salvo as exceções do caso brasileiro, como em crimes ambientais²⁵, pessoas jurídicas não sofrem a persecução penal.

Esse instituto se origina no contexto dos ilícitos concorrenciais em um ambiente de mercado livre, onde o Estado atua na função de regulação visando a coibir falhas de mercado²⁶. Segundo Canetti²⁷, os acordos de leniência possuem determinadas características como pluralidade de indivíduos em conluio para determinada prática de delito e requisitos predeterminados para o acordo. A complexidade e o dinamismo da vida moderna deixam o aparato estatal cada vez mais obsoleto, o binômio sanção-ilícito não é mais suficiente para obstar as práticas de ilícitos e tão pouco preveni-las²⁸, vide o complexo esquema revelado na

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet nº 7074**, Acórdão Eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 de junho de 2017. Brasília, 03 maio 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751660>. Acesso em: 10 fev. 2021.

²³ CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada: lições práticas e teóricas** – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 26.

²⁴ CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada: lições práticas e teóricas** – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 27.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 548181**. Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, Juarez Cirino dos Santos e outro(a/s), Luiz Eduardo Valente Moreira, Henri Philippe Reichstul. Relator: Menezes Direito. Brasília, 05 set. 2009.

²⁶ VARIAN, H. R. **Microeconomia: princípios básicos**. Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 655.

²⁷ CANETTI, Rafaela Coutinho. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum.2019, p.31.

²⁸ BINENEBOJM, Gustavo; BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Editora: Fórum. Belo Horizonte, 2019.

Operação Lava Jato²⁹. Importado do Direito Antitruste norte-americano, esta ferramenta foi concebida para desfazer cartéis³⁰, ambiente muito difícil de se conseguir provas.

A lógica do acordo de leniência é conceder isenção de penalidades para determinados comportamentos delitivos em troca de uma confissão que possibilite identificar outros participantes e o *modus operandi* da organização criminosa, em um ambiente que a administração está em desvantagem devido à assimetria de informações³¹. É uma lógica de custo-benefício típica da *law and economist*³².

Wils³³ chama atenção que o essencial em um acordo de leniência é ponto de equilíbrio. O ponto de equilíbrio é um termo no qual de um lado o delator pode obter benefícios significativos que superem os decorrentes da atividade ilícita, sob pena de torna-se ineficaz, e por outro lado, não pode ser tão benevolente a ponto de não evitar a continuidade delitiva, uma lógica inerente à teoria dos jogos³⁴.

Luís Eduardo Schoueri³⁵ classifica o acordo de leniência como negócio jurídico consensual caracterizado por mútuas concessões.

Por sua vez, Canetti³⁶ conceitua como um meio consensual de atuação estatal numa relação cooperativa entre particular e administração pública que objetiva a conformação do

²⁹ BRASIL. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (org.). **Entenda o caso da Lava Jato**. 2016. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em: 26 mar. 2021.

³⁰ BINENEBOJM, Gustavo e BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Acordo de Leniência**: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro. Belo Horizonte: Fórum, 2019, prefácio.

³¹ “No modelo de mercado assimétrico o consumidor é incapaz de obter a informação de qualidade do ofertante de forma individual ou o custo de obter esta informação é arbitrariamente alto” PITOLI, Adriano. **O problema da assimetria de informação no mercado de cursos superiores**: o papel do provão. 2004. 110 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia, Faculdade de Economia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Cap. 2, p.7. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tde-09082004-124030/publico/dissertacao_provao.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

³² KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Economic analysis of law**: harvard law school and national bureau of economic research. Harvard Law School and National Bureau of Economic Research. 1999. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.

³³ WILS, Wouter P.J. The Use of Leniency in EU Cartel Enforcement: an Assessment after Twenty Years. 2016. Paper presented at King's College London Centre of European. **World Competition**, v. 39, n. 3, p. 327-388, set. 2016. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/SSRN-id2793717.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

³⁴ Teoria de jogos é um ramo da matemática aplicada que estuda situações estratégicas onde jogadores escolhem diferentes ações na tentativa de melhorar seu retorno. Inicialmente desenvolvida como ferramenta para compreender comportamento econômico e depois usada definir estratégias nucleares, a teoria dos jogos é hoje usada em diversos campos acadêmicos. DIXIT, Avinash. **O que é a teoria dos jogos**. 2020. Disponível em: <https://ideiasradicais.com.br/teoria-dos-jogos/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

³⁵ SHOUERI, Luiz Eduardo. **Natureza dos Acordos de Leniência para fins Tributários – Parte II**. São Paulo: Canal FGV Youtube, 2020. 40 slides, color. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/natureza-acordos-de-leniencia-para-fins-tributarios-parte-ii>. Acesso em: 25 fev. 2021.

³⁶ CANETTI, Rafaela Coutinho. **Acordo de Leniência – Fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum. 2019. p.166.

comportamento do agente privado pela via da mitigação da sanção, que ele chama de “sanção premial”. Já para o Ministério Público, o acordo de leniência é espécie de ato jurídico³⁷.

No Brasil, os acordos de leniência ainda não atingiram um bom nível de atratividade para os eventuais infratores, isto porque o ordenamento jurídico brasileiro ainda não solucionou certos problemas.

Atualmente, existe uma sobreposição de normas e competências que dificulta a implementação deste de tipo de acordo.

No âmbito econômico, no que diz respeito às ações antitruste, de onde originariamente surgiram os acordos de leniência, a tarefa de tratar dos casos de infração à ordem econômica é de competência do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), regulada pela Lei nº 12.529/2011. No âmbito do sistema financeiro nacional, a competência para tratar de acordos é compartilhada entre o Banco Central (BACEN) e a Comissão de Valores Imobiliários (CVM), regulados pela Lei nº 13.506/2017.

Por outro lado, a Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) trouxe a regulamentação para tratar de atos lesivos à Administração Pública Nacional e Estrangeira, conferindo competência à Controladoria Geral da União (CGU) para celebrar acordos no âmbito do poder executivo federal e, ao mesmo tempo, conferindo competência ao Ministério Público para aplicação de sanções aos infratores na via judicial. Neste caso, percebe-se que em um eventual acordo de leniência será imperiosa a participação do Ministério Público para preservar a segurança jurídica do instrumento.

Há opiniões, como as de Prado, Carson e Correa³⁸, de que a independência de instâncias administrativa, civil e penal, que se traduz nestas sobreposições de competências nos casos de acordos de leniência, pode ter aspecto positivo no sentido de que caso uma esfera falhe na apuração da sanção, a outra pode compensar. Por outro lado, esta multiplicidade de competências pode trazer ineficiências como a duplicação de procedimentos, a competição destrutiva e obstáculos à cooperação.

³⁷ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Estudo Técnico nº 01/2017 – 5ª CCR**. 2017. Disponível em: https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/mpf_estudo_tecnico_acordo_leniencia_e_seus_efeitos.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

³⁸ PRADO, Mariana Mota; CARSON, Lindsey; CORREA, Izabela. The Brazilian Clean Company Act: using institutional multiplicity for effective punishment. **Osgoode Hall Law Journal**, v. 11, n. 48. 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2673799. Acesso em: 10 jul. 2021.

A despeito da discussão sobre a competência para celebração dos acordos de leniência, é possível identificar características semelhantes entre o instituto da leniência e da colaboração premiada. Como dito, ambos os institutos possuem natureza jurídica de negócio jurídico consensual e processual. Neste sentido, os acordos de leniência se prestam ao mesmo papel que é exercido pelos acordos de colaboração, conforme afirma Andrade³⁹:

O instituto da leniência consiste numa modalidade de delação premiada, pois permite que o delator negocie com CADE a diminuição de sua pena ou até mesmo imunidade administrativa e penal, em troca da colaboração efetiva na apuração dos fatos, mediante fornecimento de provas da infração e da identificação dos demais envolvidos. (ANDRADE, 2016, p.109-121).

No mesmo sentido, Vieira⁴⁰ afirma: “o acordo de leniência é, em síntese, uma delação premiada: o proponente denuncia a existência de um cartel do qual faz parte e obtém, como prêmio, conforme o caso, a extinção da ação punitiva ou redução da pena aplicável.”.

O fato de pessoas jurídicas não praticarem, em regra, ilícitos sujeitos a persecução aliado ao contexto pós-moderno de complexidades das relações da sociedade contemporânea “produtora de riscos”⁴¹ levou a um recrudescimento do Direito Administrativo Sancionador⁴² na medida em que há um núcleo comum entre Direito Penal e o Direito Administrativo que é a aplicação de sanções aos particulares, atividade própria do Estado. A importação do modelo adaptado de acordo de leniência para tratar práticas anticoncorrenciais, tratada na esfera administrativa, foi bem-sucedida e fez com que o legislador ampliasse este instrumento para tratar ilícitos no sistema financeiro e nos crimes contra administração pública, à exemplo dos já citados diplomas que regulam os institutos no âmbito do sistema financeiro e dos crimes contra administração pública.

³⁹ ANDRADE, Flavio da Silva. Reflexões Sobre os Instrumentos de Consenso na Defesa da Concorrência: Acordo de Leniência e Termo de Compromisso de Cessação de Prática Antitruste. **Revista Cej**, Ano XXI, Nº 71, Brasília, p. 109-121, 25 out. 2016. Semestral. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-CEJ_n.71.10.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

⁴⁰ VIEIRA, Caroline Sanselme. O Primeiro Acordo de Leniência Firmado no Brasil. **Revista de Direito Internacional Econômico**. Porto Alegre, ano 3, nº 11, p. 91-98, abr./jun. 2005 *apud* ANDRADE, Flavio da Silva. Reflexões Sobre os Instrumentos de Consenso na Defesa da Concorrência: Acordo de Leniência e Termo de Compromisso de Cessação de Prática Antitruste. **Revista Cej**, Ano XXI, Nº 71, Brasília, p. 109-121, 25 out. 2016. Semestral. Disponível em:

http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-CEJ_n.71.10.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

⁴¹ NONINO, Maria Esteves. O Recrudescimento do Direito Administrativo Sancionador na Sociedade de Riscos. **Revista Percurso** – Unicuitiba, v.2, n.19, 2016. Disponível em:

<http://revista.unicuitiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/238/1334>. Acesso em 26 jul. 2021.

⁴² COSTA, Helena Regina Lobo da. **Direito Administrativo sancionador e direito penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora**. In: *Direito Administrativo sancionador*. BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JR., Laerte I. (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 107-118.

Segundo Canetti⁴³, o Estado brasileiro estaria dando maior ênfase às sanções administrativas devido a fatores como: relativa celeridade do procedimento sancionatório na esfera administrativa, gravidade potencial das sanções administrativas, possibilidade de estabelecimento de requisitos menos rígidos para sanção (como a dispensa de elemento subjetivo), possibilidade de aplicação de sanção em pessoas jurídicas e standards probatórios menos elevados.

A partir disso, é possível identificar o maior uso do elemento negocial no Direito Administrativo. Assim, os acordos de colaboração e os acordos de leniência, como institutos de natureza negocial processual, reafirmam o núcleo comum entre o Direito Administrativo e o Direito Penal a medida em que são utilizados como instrumento jurídico consensual para solucionar conflitos entre o Estado e o administrado (pessoa jurídica) ou entre Estado e réu (pessoa física) no que diz respeito às sanções.

1.2 Interferência na Esfera Tributária

Quando analisamos a abordagem da doutrina sobre o tema efeitos tributários dos acordos de colaboração e leniência, constatamos que há uma variedade de posicionamentos. Aldinucci⁴⁴ explica que Ives Gandra⁴⁵ e Luciano Amaro⁴⁶, por exemplo, utilizam uma justificativa “moral” para tributação do ilícito. Queiroz⁴⁷ e Mariz⁴⁸ partem de uma perspectiva do fato gerador, em especial do momento de sua ocorrência, para justificar a tributação de atos ilícitos independente da vantagem financeira ter sido incorporada ao patrimônio ou consumida pelo agente.

⁴³ CANETTI, Rafaela Coutinho. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro.** Belo Horizonte: Fórum, 2019, p.137.

⁴⁴ ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. In: BEVILACQUA, Lucas *et al* (org.). **Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 376.

⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita: as atividades ilícitas e o Direito Tributário.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.) **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET.** São Paulo: Malheiros, 2018, p. 51-69.

⁴⁶ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário brasileiro.** 24. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592993>. Acesso em: 23 set. 2021.

⁴⁷ QUEIROZ, Livia da Silva. **A colaboração premiada e a tributação de valores oriundos de atividades ilícitas.** In: GOMES, Marcus Lívio – OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil.** Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília: CARF, 2019, p. 311-357. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/livro-estudos-tributarios-e-aduaneiros.pdf>. Acesso em: 22 set. 2021.

⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em torno de atos ilícitos: noções gerais e imposto de renda.** In: ADAMY, Pedro Augusti – FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.) **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET.** São Paulo: Malheiros, 2018, p. 104-134.

De outro lado, Luis Eduardo Schoueri⁴⁹, Leandro Paulsen⁵⁰ e Michell Przepiorka⁵¹ partem de uma perspectiva econômica no sentido de verificar a capacidade contributiva e o princípio do não confisco para sustentar que, por exemplo, nos casos em que há devolução dos valores referentes às vantagens econômicas advindas do ilícito, não seria possível a tributação.

Schoueri⁵² também apregoa que, no caso de acordos de leniência com repercussão em âmbito da administração tributária federal, as multas e indenizações pagas pelos colaboradores sejam dedutíveis para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com fundamento na renda disponível e no entendimento que o princípio do *non olet*⁵³ deve valer tanto para receitas quanto para despesas. Ainda, Thiago Dayan⁵⁴ defende a aplicação do instituto da colaboração premiada e leniência como denúncia espontânea (art.138, CTN)⁵⁵. Para fins deste trabalho, nos filiaremos à posição Mariz, Gandra e Amaro.

Enquanto a doutrina se contorce, o Fisco continua aplicando a tributação sobre os fatos tributários de que tem ciência nos acordos de colaboração e leniência⁵⁶.

No âmbito da administração pública federal, segundo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, até 30 janeiro de 2021, como consequência dos acordos de colaboração premiadas e leniência realizados na Operação Lava Jato, foram constituídos R\$

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592696. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592696>. Acesso em: 23 set. 2021.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Intersecções 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 Augusti - FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 287-317.

⁵¹ PRZEPIORKA, Michell. **A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos**. *Direito Tributário Atual*, n.º 35, Instituto Brasileiro de direito tributário. São Paulo: Dialética, 2016, p. 467-484. Disponível em: https://www.academia.edu/28103072/A_tributa%C3%A7%C3%A3o_de_rendimentos_provenientes_de_atos_il%C3%ADcitos. Acesso em: 23 set. 2021.

⁵² SHOUERI, Luiz Eduardo. **Natureza dos Acordos de Leniência para fins Tributários – Parte II**. São Paulo: Canal Fgv Youtube, 2020. 40 slides, color. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/natureza-acordos-de-leniencia-para-fins-tributarios-parte-ii> acessado em: 25 de fevereiro de 2021

⁵³ FALCÃO. Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 62.

⁵⁴ BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada**. 2019. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2997>. Acesso em: 17 set. 2021.

⁵⁵ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁵⁶ ARAUJO, Matheus Noal de. **Tributação do ilícito e os rendimentos advindos de corrupção: apontamentos teóricos e a tributação de renda suscitada por acordos de colaboração premiada**. 2019. 85 f. TCC - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/221433>. Acesso em: 21 set. 2021.

2.274.805.790,83⁵⁷ em créditos de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas e R\$ 20.251.103.920,14⁵⁸ em créditos sobre pessoas jurídicas. Não há dados suficientes capazes de apontar quanto desses montantes foi decorrência direta e indireta de acordos de colaboração premiada e leniência.

A origem desses créditos decorre de procedimentos fiscais de lançamento que tiveram como motivação os dados contidos em termos de acordos de colaboração e leniência que chegaram ao conhecimento do Fisco através de decisões judiciais de compartilhamento.

É importante ressaltar que a autoridade fiscal tem o dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício como consequência do dever legal insculpido no art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN)⁵⁹ combinado com inciso VII do art. 149, do mesmo diploma legal. A constituição do crédito tributário decorre de uma atividade vinculada sem margem para discricionariedade. No dizer de Amaro⁶⁰: “Alhures anotamos a redundância do preceito, uma vez que, ao dizer-se a atividade vinculada (ou regrada), já se põe que ela seja obrigatória, pois inexistente facultatividade na prática de atos vinculados”. Aliomar⁶¹ também afirma:

Não cabe à Administração tributária decidir sobre a conveniência, oportunidade e o conteúdo do lançamento. Apresentando-se os requisitos legais, no tempo certo, deverá ser efetuado o lançamento, sem margem de discricionariedade, como refere expressamente o parágrafo único do art. 142. (ALIOMAR, 2018, e-book não paginado).

Brito⁶², por sua vez, argumenta : “(...)enfim, o *lançamento* é uma *atividade administrativa* vinculada e, então, a lei é quem determina seu conteúdo, modo, tempo e forma para o seu cometimento. Assim, preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações (...)”

⁵⁷ Fonte: DW Receita Federal.

⁵⁸ Idem

⁵⁹ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁶⁰ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592993. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592993>. Acesso em: 13 ago. 2021.

⁶¹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530980726. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530980726>. Acesso em: 13 ago. 2021.

⁶² BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597003185. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597003185>. Acesso em: 13 ago. 2021.

Assim, diante dos termos de acordo de colaboração e leniência que, além de revelar condutas e práticas de conluio para cometimento de diversos tipos penais (p. ex.: corrupção e lavagem de dinheiro), também podem revelar condutas típicas de sonegação fiscal, de evasão de divisas, de omissão de rendimentos e de omissão de receitas, não resta outra alternativa ao Fisco que não a constituição do crédito tributário decorrente de tais condutas. Porém, é preciso esclarecer que este crédito tributário é composto por tributos (art. 3º do CTN⁶³), que surgem com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e composto por multas, como decorrência de sanção de ato ilícito.

Atualmente, nos casos de fraude e conluio, as multas tributárias podem chegar ao valor de 150%, do valor do crédito tributário nos termos do art.44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96⁶⁴, mais do que dobrando o valor inicial dos tributos devidos. Com isto, conclui-se que os acordos de colaboração e leniência geram repercussões tributárias que são relevantes, em boa parte, devido às sanções, de natureza administrativas-tributárias, e estão incidindo sobre o colaborador dos acordos que já transacionou com o Estado no que diz respeito à sanção penal.

Desta conclusão, surge questão relevante, a sobreposição de sanções sobre os mesmos fatos e o mesmo sujeito pelo Estado, considerado em sua perspectiva orgânica. Esta questão nos remete ao princípio do *ne bis in idem* e sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

Como bem lecionou Saboya⁶⁵, o que existe de fato é uma “unicidade da *ius puniendi* do Estado”. Isto significa que a divisão das funções estatais entre aplicação de sanções administrativas pela administração pública e as sanções penais e não penais pelos juízes e tribunais, se dá apenas no sentido orgânico.

Nesta mesma linha, Nieto⁶⁶ assevera por meio de uma “teoria da unidade ontológica” que não há diferença qualitativa entre os ilícitos penais e os ilícitos administrativos, a diferença é apenas quantitativa, ou seja, não se diferenciam pelo seu conteúdo mas apenas pela natureza predisposta para cada um. E, ainda, que entre o ilícito penal e administrativo existe uma “ontologia normativa” utilizada pelo legislador apenas para qualificar o ilícito como infração ou crime e que não depende do seu conteúdo material ou finalístico. Nesse sentido, o princípio

⁶³ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁶⁴ BRASIL. **Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 art. 44**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

⁶⁵ SABOYA, Keity Mara Ferreira de Souza. **Dimensões do Princípio do ne bis in idem**. 2012. 294 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Cap. 3. Disponível em: <https://www.bdt.uerj.br:8443/handle/1/9274>. Acesso em: 26 jul. 2021.

⁶⁶ NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 5. ed. Madrid: Tecnos, 2012.

do *ne bis idem* seria uma proibição para a cumulação de sanções estatais sobre os mesmos fatos e condutas.

Ocorre que, apesar do princípio do *ne bis idem* possuir *status* de norma fundamental, em parte, pela adesão do Brasil ao Pacto Internacional de Direitos Cívicos e Políticos⁶⁷, o que se observa é uma tímida abordagem tanto pela doutrina brasileira quanto pela legislação infraconstitucional e pela jurisprudência dos tribunais. Tal postura dos operadores do Direito brasileiro pode ser atribuída ao princípio da separação dos poderes⁶⁸, porém, como afirma Fontenele e Dayan⁶⁹, a independência de instâncias é relativa, especialmente diante da administrativização do Direito Penal em sua abordagem sancionatória⁷⁰. Na mesma linha, Saldanha⁷¹ leciona que o Estado Moderno incorpora a separação dos poderes como princípio e não como dogma.

O Ministro Marco Aurélio⁷², em julgado de 2003, corrobora que: “(...) nos crimes tributários, a instância administrativa e a jurisdicional têm relativa independência, porquanto o fato humano voluntário que faz surgir a obrigação tributária e o ilícito penal é o mesmo”. Nessa linha, o que se espera é uma maior densificação do princípio do *ne bis in idem* com fundamento constitucional apto a contrabalancear o poder punitivo estatal. Esta é a posição de Callegari, Fontenele e Weber⁷³:

Sujeitar o contribuinte a um processo penal com base em tais premissas e sem demonstração expressa de dolo é ato que viola a última ratio do Direito Penal, aplicando dupla sanção a uma violação tributária. E apesar de alçado à categoria de direito fundamental, inexistente no Brasil uma regulamentação clara acerca da aplicação do princípio do *ne bis in idem*, o que se agrava diante da

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1991). **Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991**. Aprova os textos do Pacto Internacional sobre Direitos Cívicos e Políticos e do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, ambos aprovados, junto com o Protocolo Facultativo relativo a esse último pacto, na XXI Sessão (1966) da Assembleia-Geral das Nações Unidas. Decreto Legislativo: legislação Federal. Brasília, DF, 13 dez. 1991. v. 6, Seção 1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1991/decretolegislativo-226-12-dezembro-1991-358251-norma-pl.html>. Acesso em: 29 jul. 2021.

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art.60, §4º, III**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 01 ago. 2021.

⁶⁹ FONTENELE, Marília. **A colaboração premiada equiparada à denúncia espontânea**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: <roger.rj.bh@gmail.com> 01 mar. 2021.

⁷⁰ COSTA, Helena Regina Lobo da. **Direito Administrativo sancionador e direito penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora**. In: Direito Administrativo sancionador. BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JR., Laerte I. (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 107-118.

⁷¹ SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação de poderes**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 186-187.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 81.611-8. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. **Habeas Corpus 81.611-8 DF**. Brasília, 13 maio 2005. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/HC%2081.611:DF.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2021.

⁷³ CALLEGARI, André; CARVALHO, Marília Fontenele de; WEBER, Ariel. **Drawback e sonegação fiscal**. 2021. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-03/callegari-weber-carvalho-drawback-sonegacao-fiscal>. Acesso em: 25 set. 2021.

ausência de um posicionamento pacificador da parte do Poder Judiciário(...). (CALLEGARI *et.al*, 2021).

Nesta toada, para seguir no objetivo de tratar a repercussão tributária advinda dos acordos de colaboração e leniência a partir de uma análise administrativa processual do Direito Tributário, é importante discorrer sobre o conceito de Direito Administrativo consensual e os institutos tributários que se alinham a este conceito.

Portanto, admitindo o princípio do *ne bis in idem* como fundamental e que deve permear a atuação estatal, é conveniente trazermos o conceito de “consensualidade” no Direito Administrativo. Segundo De Palma⁷⁴, o Direito Administrativo Consensual se fundamenta em conceitos de “Democracia substantiva” e de “contratualização” a medida em que são observados “acordos de vontades”, de “participação administrativa” e de “eficiência”. Todos estes conceitos são observados na atuação da administração pública moderna por meio de contratos administrativos, de consultas públicas e de termos de ajuste de condutas (TAC), por exemplo.

De forma mais objetiva, De Palma⁷⁵ conceitua o Direito Administrativo Consensual: “Técnica de gestão administrativa por meio do qual acordos são firmados entre administração e administrado com vistas a terminação consensual de processo administrativo pela negociação do exercício do poder da autoridade estatal (prerrogativas públicas)”. Com isto, percebe-se que o Direito Administrativo Consensual tem por finalidade a busca de uma maior eficiência em conformidade com os ditames constitucionais, privilegiando a consensualidade em detrimento da unilateralidade da atuação Estatal.

Com a finalidade de trazer esta visão para o Direito Tributário na sua vertente administrativa processual, é preciso, primeiramente, tocar na discussão sobre a autonomia do Direito Tributário.

Segundo Amaro⁷⁶, a discussão é acesa na doutrina e para ele a autonomia do Direito Tributário é relativa tendo em vista que não se pode falar em independência deste ou daquele

⁷⁴ PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação administrativa consensual**: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

⁷⁵ PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação administrativa consensual**: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.p.128.

⁷⁶ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592993>. Acesso em: 13 ago. 2021.

ramo do direito no sentido de que ele tenha vida própria em relação aos demais setores da ciência jurídica.

Na mesma linha, Machado⁷⁷ leciona que a autonomia é relativa pois “uma proposição prescritiva sendo uma norma jurídica pressupõe ter sido ela elaborada em conformidade com o processo previsto em outras normas, por uma autoridade dotada de competência também outorgada por outras normas”. Para Barros⁷⁸, a autonomia do Direito Tributário é apenas didática. Para Harada⁷⁹, o Direito Tributário é autônomo pois goza de princípios e institutos próprios como a imunidade recíproca e a vedação ao confisco.

Diante desta discussão, nos alinharemos a posição de Luciano Amaro e Hugo de Brito, no sentido de entender o Direito Tributário como parte de um sistema jurídico e de suas inter-relações com outros ramos, o Direito Administrativo Tributário, pois como cita Paulsen⁸⁰:

(...) um direito administrativo tributário, porquanto a tributação é exercida pelo Estado, sendo o tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Toda a temática dos atos administrativos, do exercício do poder de polícia e, ainda, do processo administrativo se projeta para o Direito Tributário com tratamento específico. (PAULSEN, 2017, p. 560).

Assim, a dinâmica e a rotina com as quais se desenvolvem as atividades do Fisco através de seus órgãos e servidores são fundamentadas por um Direito Administrativo Tributário. O procedimento de lançamento, nos termos do art. 142⁸¹ do CTN, bem como o processo administrativo tributário, nos termos do Decreto-Lei nº 70.235/72⁸² e da Portaria MF nº 343,⁸³ de 2015 (Regimento Interno CARF) são exemplos dessa dinâmica de inter-relação administrativa-tributária. Mediante essa vertente administrativa processual do Direito

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597020717. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597020717>. Acesso em: 13 ago. 2021.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30ª Ed – São Paulo, 2019, E-book. ISBN 9788553606498.

⁷⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. rev., atual. e reformada. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597024968. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597024968>. Acesso em: 14 ago. 2021.

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 560 p.

⁸¹ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁸² BRASIL. **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

⁸³ BRASIL. **Portaria Mf Nº 343, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em: 02 ago. 2021.

Tributário é que se vislumbra o tratamento mais adequado das repercussões tributárias advindas dos acordos de colaboração e leniência.

A tese de doutorado de Rodrigues⁸⁴ nos relembra que a doutrina tributária brasileira pouco despendeu esforços para análise do Direito Tributário instrumental, dando mais densidade à análise do direito material ou substantivo. Ela alerta para que se dê um passo adiante, tendo em vista que o Direito Tributário regula diversas outras situações que vão além da simples obrigação tributária, relações dentro de uma ordem constitucional democrática. Segundo Rodrigues⁸⁵, a complexidade e o crescimento das atividades econômicas ressaltam cada vez mais o papel da administração tributária no seu “sentido objetivo”. Assim, cada vez menos se observa lançamentos efetivados pelo Fisco e cada vez mais um papel crucial atribuído aos particulares na administração e na gestão dos tributos, cabendo ao Fisco a vigilância desses procedimentos, ou seja, a fiscalização deixa de atuar *ex ante* e passa a verificar a aplicação das normas pelo particular.

Neste contexto, o “autolancamento” ganha proeminência na atividade de arrecadação de tributos. Isso pode ser confirmado pela relevância que tem os tributos sujeitos a lançamentos por homologação, como é o caso do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o IRPJ (Imposto sobre a renda das Pessoas Jurídicas). Ocorre que a massificação desses procedimentos tem demandado cada vez mais instrumentos de colaboração entre o Fisco e os contribuintes, sem os quais seria impossível efetivar a aplicação da legislação tributária.

Neste sentido, é possível dizer que existe uma evolução de instrumentos de colaboração como é o caso das declarações e do procedimento de “consulta” positivado no art. 48 da Lei nº 9.430/96⁸⁶. Outro bom exemplo é o instituto da “denúncia espontânea” que possibilita ao contribuinte se auto regularizar, prevenindo o conflito e evitando a penalização. Ocorre que estes instrumentos ainda parecem inadequados para o caso dos acordos de colaboração e leniência. A “denúncia espontânea”, por exemplo, somente se efetiva antes do início de

⁸⁴ RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro**: perspectivas à luz do princípio da legalidade. 2009. 211 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p.26-27. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4184>. Acesso em: 02 ago. 2021.

⁸⁵ RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro**: perspectivas à luz do princípio da legalidade. 2009. 211 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p.29. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4184>. Acesso em: 02 ago. 2021.

⁸⁶ BRASIL. **Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 art. 48**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

qualquer procedimento ou medida de fiscalização, requisitos que ficam prejudicados pois, se considerarmos o conceito de unicidade *ius puniendi* do Estado, o colaborador encontra-se em situação de investigado e não sustenta mais a condição de “espontâneo”. Na perspectiva de uma administração tributária consensual inserida nesse contexto moderno e coercitivamente colaborativo, o que se vislumbra como mais adequado é o instituto da transação tributária como proposta de tratamento efetivo de repercussões tributárias, no que diz respeito aos juros e multas, decorrentes de acordos de colaboração e leniência.

1.3 A Transação Tributária

A transação tributária, à luz do CTN, possui características próprias diferentes da transação esculpida no Direito Civil, especificamente nos arts .840 e 841 do Código Civil⁸⁷.

Segundo Hugo de Brito⁸⁸, a transação civil é contrato que tem a finalidade de prevenir ou extinguir litígio a respeito de direitos patrimoniais disponíveis, mediante concessões mútuas, já a transação tributária somente se admite para extinção de litígio. Pela expressão litígio, aqui entende-se como controvérsias judiciais ou meramente administrativas, conforme doutrina de Paulo de Barros⁸⁹.

Rodrigues⁹⁰ acrescenta que, na atualidade, na era do “autolancamento”, o fato de o contribuinte interpretar e aplicar a legislação tributária, por ocasião da apuração e recolhimento do tributo, antecipa a potencial situação conflituosa que poderá se insurgir com o procedimento formal. Neste sentido, ao interpretar e aplicar a legislação tributária, o contribuinte antecipa o marco inicial da situação conflituosa que se dará no processo administrativo ou judicial.

Na mesma linha, Ferraz⁹¹ entende cabível a transação tributária de forma preventiva pelo fato de que a expressão “litígio” abrange qualquer ponto de tensão ou identificação entre as

⁸⁷ BRASIL. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 11 jan. 2002.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista, Brasília**, n. 56, p. 14-21, 01 jun. 2010. Semestral. Disponível

em: https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc90cmlidXRhY2FvL3BkZi90cmlidXRhY2FvNTYucGRmfDA=. Acesso em: 19 mar. 2021.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book. ISBN 9788553606498.

⁹⁰ RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Organizações criminosas de resolução de conflitos**

tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade. 2009. 211 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p.89. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4184>. Acesso em: 02 ago. 2021.

⁹¹ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p.39. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2021.

partes que influencie os aspectos da hipótese de incidência, seja para determinar o *quantum*, seja para determinar o sujeito ou o aspecto temporal ou espacial do tributo.

O art.171 do CTN⁹² informa as demais características da transação tributária.

Conforme Santiago e Breyner⁹³, a lei autorizativa pode ser uma lei geral ou específica, ou ainda, uma lei para cada tributo ou tese jurídica controvertida entre Fisco e contribuinte. Por concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo, entende-se aqui que é o Estado através do ente tributante que renuncia parcialmente seu direito e não o sujeito ativo, que tem atuação vinculada diante do preenchimento dos requisitos pelo sujeito passivo.

Nesta mesma linha, Hugo de Brito Machado⁹⁴ leciona que não há antinomia entre o art. 3º e o art. 171, ambos do CTN⁹⁵, onde se confrontam a atividade plenamente vinculada do lançamento com a possibilidade de concessões mútuas da transação pois estas concessões se dão nos estritos termos da lei autorizativa. A transação também extingue o crédito tributário (art.156, inciso III do CTN⁹⁶), no sentido que a fazenda pública fica impedida de cobrar a obrigação tributária.

Uma opinião divergente em um ponto específico sobre a transação tributária é dada por Conrado e Araújo⁹⁷. Para estes autores, a transação em si não extingue o crédito tributário nos moldes do art.156 do CTN⁹⁸, ela termina o litígio e revela-se apenas um meio para extinção do crédito, que depende de evento derradeiro que é o pagamento. Isto confere à transação uma

⁹² 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁹³ SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art.739-A do CPC. RDDT nº 145, out/07 p. 54, *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.2164.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Transações e arbitragem no âmbito tributário. RFDT 28/51, jul./ago. 2007. *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.2164.

⁹⁵ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁹⁶ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

⁹⁷ CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa *et al (org)*. **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1ª Ed. Revista dos Tribunais, 2020, online. Disponível em: <https://www.pucsp.br/sites/default/files/Normas-de-Publicacao-PEPGHC-2018.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2021.

⁹⁸ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

característica muito mais processual do que tributária, colocando-a mais afeita à legislação processual geral.

Nesta esteira, Batista Júnior⁹⁹ apregoa que a transação administrativo-tributária deve ser praticada pela Administração Fiscal no uso do poder de polícia fiscal e as normas e princípios que a regulamentam são de Direito Administrativo Tributário, pois não dizem respeito a instituição de tributos, mas sim de procedimentos de celebração.

Por fim, Ferraz¹⁰⁰ indica uma natureza tríplice da transação tributária, classificando-a como um ato administrativo, um instrumento contratual e uma forma de extinção do crédito tributário. Assume características de ato administrativo por depender de lei. Possui natureza de contrato fiscal por decorrer de um acordo, ou seja, uma vontade entre partes em que a boa-fé é um imperativo. Também é uma forma de extinção do crédito tributário dado que há a assinatura de um termo juntamente com a liquidação da obrigação, ou seja, o pagamento.

Outra opinião diversa dos demais nos traz Aliomar Baleeiro¹⁰¹. Segundo o autor, a transação seria um ato jurídico e não um contrato: “Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações”.

Observando o direito italiano, Giannini¹⁰² traz o instituto italiano do “concordato tributário”. Por este instituto, a autoridade fiscal pode realizar uma espécie de procedimento contraditório prévio ao lançamento. Se não houver acordo, faz-se o lançamento e o contribuinte pode utilizar-se das reclamações e recursos. Caso haja acordo, Fisco e contribuinte assinam o documento chamado “concordato fiscal”. Há controvérsias na doutrina italiana sobre a natureza jurídica do instituto ser ou não uma transação, pois, na verdade, o instituto não termina o litígio, mas previne a sua ocorrência.

⁹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações Administrativas**. 1ª ed. Quartier Latin, 2007, p. 317.

¹⁰⁰ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p.35. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2021.

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530980726>. Acesso em: 13 ago. 2021.

¹⁰² GIANNINI, A. D. *Rapporto Giuridico d'Imposta ou Elementi Diritto Finanz*, 1945, nº 88, p. 128. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530980726). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530980726>. Acesso em: 13 ago. 2021.

A transação tributária faz parte do ordenamento jurídico brasileiro estando inserida no contexto das cláusulas de regularização fiscal¹⁰³.

Essas cláusulas têm o objetivo de fazer com que o contribuinte assuma um comportamento positivo para arrecadação voluntária, à exemplo do pagamento que extingue a punibilidade nos casos de crimes (art.69 da Lei nº 11.941/2009¹⁰⁴), assemelha-se à desistência voluntária do sistema penal.

No âmbito federal, a Lei nº 13.988/2020¹⁰⁵ trouxe 3(três) modalidades de transação que podem ser combinadas entre si. A iniciativa pode ser por proposta individual do contribuinte ou por edital do Fisco e pode abranger créditos inscritos e discutidos judicialmente ou administrativamente. Em relação as concessões mútuas, por parte do contribuinte são ilimitadas, pois a lei fixou apenas obrigações mínimas, e por parte do Fisco se restringem a descontos em multas, prazos e formas especiais de pagamento e substituição de garantias. Sobre esta lei, abordaremos mais detalhes no capítulo 3.

Desse modo, verificamos neste capítulo a inter-relação existente entre o Direito Penal e Direito Administrativo no que diz respeito aos acordos de colaboração premiada e leniência.

Ambos os institutos possuem um núcleo comum tendo em vista sua natureza de negócio jurídico processual e consensual, no que diz respeito às sanções. Neste sentido, podemos concluir que estes instrumentos são eficazes tanto na esfera penal como na esfera administrativa, porém ao analisarmos a repercussão tributária que advém desses acordos, se consideramos a unicidade *ius puniendi* do Estado, estaria havendo *bis in idem* pois, a medida

¹⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

¹⁰⁴ BRASIL. **Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

em que as informações dos acordos são compartilhadas com o Fisco, sanções tributárias estariam punindo o mesmo sujeito pelos mesmos fatos. Isto revela um problema de natureza jurídica.

Por outro lado, a análise da transação tributária em uma perspectiva processual do Direito Administrativo Tributário, utilizado como instrumento de eficácia e tendo como baliza o Direito Administrativo Consensual, revelou possuir características muito mais processual do que tributária devido a sua natureza de acordo de vontades e a sua função terminativa de litígio mediante a extinção do crédito tributário. Todas estas características aproximam a transação tributária dos institutos de colaboração premiada e da leniência, tanto pela natureza quanto pela finalidade, indicando ser um instituto adequado para tratar repercussões tributárias no que diz respeito às multas e juros.

CAPÍTULO 2 UMA OBSERVAÇÃO DA PRÁTICA E USO DOS INSTITUTOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA E O PROBLEMA DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

No capítulo anterior discorremos sobre a natureza jurídica dos institutos de colaboração premiada e leniência e suas inter-relações do ponto de vista dos Direitos Penal e Administrativo, bem como as repercussões tributárias decorrentes, objeto desse estudo.

Neste capítulo, observaremos alguns dos problemas atuais advindos da prática e do uso desses mecanismos de consenso no que diz respeito ao uso de provas compartilhadas pela Administração Tributária.

Para isto, primeiramente, examinaremos o conceito de provas compartilhadas e a relevância dos institutos até aqui abordados para a aplicação do Direito Penal, do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Em seguida, iremos expor tais problemas a partir de discussões surgidas no âmbito da Operação Lava Jato, no que diz respeito à Administração Tributária e ao Direito Tributário.

A chamada “prova compartilhada” ou “prova emprestada”, segundo Mossin¹⁰⁶ e Capez¹⁰⁷, é aquela produzida em um processo e possível de ser transportada para outro como documento com efeito probatório onde haja as mesmas partes, respeitando o contraditório. Essa prova tem o mesmo valor da prova produzida originalmente, conforme Grinover, Gomes Filho e Fernandes¹⁰⁸.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ):¹⁰⁹ “É permitida a prova emprestada no processo administrativo disciplinar, desde que devidamente autorizada pelo juízo competente e respeitados o contraditório e a ampla defesa”.

A doutrina civilista também segue o mesmo conceito, conforme Theodoro Junior¹¹⁰: “por prova emprestada entende-se aquela que foi produzida em outro processo e que é transladada por meio de certidão para os autos de nova causa, nos quais sob forma documental”. Martins¹¹¹ afirma: “prova emprestada é a prova constituída juridicamente em um processo e transportada pela forma documental a um outro processo, perante um mesmo juízo ou outro”. Conforme Marcão¹¹², e os demais autores supracitados, um dos requisitos para uso da prova emprestada é a identidade de partes entre o processo original e o processo de destino, a justificativa principal desse requisito é a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Observados os conceitos e requisitos, já é possível verificar alguns problemas no âmbito da colaboração premiada.

¹⁰⁶ MOSSIN, Heráclito Antônio. **Compêndio de processo penal**: curso completo. São Paulo: Manole, 2010. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788520446423. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788520446423>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹⁰⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 28. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555595895. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555595895>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹⁰⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini; GOMES FILHO, Antônio Magalhães; FERNANDES, Antônio Scarance. **As nulidades no processo penal**. 11ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 117.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 591**. Brasília, DF, 13 de setembro de 2017. Brasília, 18 set. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=SUMULA+591&tipo=sumula+ou+su&tipo_visualizacao=RESUMO&b=SUNT. Acesso em: 22 set. 2021.

¹¹⁰ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**: volume i. 58. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 933.

¹¹¹ MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do fato jurídico no direito e no processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.115.

¹¹² MARCÃO, Renato. **Curso de processo penal**. 7. ed. rev., ampl., atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555594485. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555594485>. Acesso em: 22 set. 2021.

Segundo Vasconcellos¹¹³, existe uma lacuna na legislação que regula os limites à transferência de elementos trazidos pelo colaborador e que podem causar impactos em outras esferas do Direito. Uma conduta ilícita punível penalmente pode refletir em sanções administrativas ou tributárias. Ocorre que quando se utiliza do mecanismo de justiça criminal negocial, aquele que colabora renuncia ao contraditório e da não autoincriminação em troca de prêmios e benefícios. Ora, se o colaborador renuncia à ampla defesa, não seria possível que tais provas pudessem ser utilizadas de forma irrestrita em seu desfavor diante de outras autoridades e em outras esferas do Direito. Esta prova não poderia ser utilizada contra o colaborador e, muito menos, contra um terceiro que se quer fez parte do processo original.

Conforme o Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹⁴, o uso de provas emprestadas na colaboração premiada demanda distinções em relação ao uso de provas emprestadas tradicionais, pois aquele deve observar os limites definidos no próprio acordo e podem ser utilizadas contra terceiros.

Esses limites também são definidos na própria Lei nº 12.850/2013¹¹⁵, conforme o §3º do art.7º que estabelece: “o acordo de colaboração premiada e os depoimentos do colaborador serão mantidos em sigilo até o recebimento da denúncia ou da queixa-crime, sendo vedado ao magistrado decidir por sua publicidade em qualquer hipótese”. Segundo Vasconcellos¹¹⁶, esses limites se dão a medida em que:

O compartilhamento das provas pode ser realizado com autoridades que não aderiram ao acordo, desde que sejam destinados a investigações contra terceiros. Contudo, em caso de não aderência, tais elementos não podem ser utilizados em prejuízo do colaborador. Ou seja, provas produzidas pelo delator em razão do acordo não podem ser utilizadas para impor sanções mais

¹¹³ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Compartilhamento de provas na colaboração premiada: Limites à Persecução Penal Baseada nos Elementos de Autoincriminação Produzidos pelo Delator. **RDU**, Porto Alegre, Volume 15, N. 87, 2019, p. 9-24, maio/jun. 2019, DPU Nº 87, maio/jun. 2019. Assunto especial – doutrina, Porto Alegre, p. 9-24, 10 abr. 2019. Disponível em:

<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3381>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pet nº 7074, Acórdão Eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 de junho de 2017. Brasília, 03 maio 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751660>. Acesso em: 10 fev. 2021.

¹¹⁵BRASIL. **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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹¹⁶VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Compartilhamento de provas na colaboração premiada: limites à persecução penal baseada nos elementos de autoincriminação produzidos pelo delator. **Revista de Direito Público**, Brasília, v. 15, n. 87, p. 9-24, 2019. Disponível em:

<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3381>. Acesso em: 9 nov. 2021.

gravosas em outros processos ou esferas do Direito, que não respeitem os termos do acordo homologado. (VASCONCELOS, 2019, p. 9-24)

Dessa forma, é preciso refletir sobre a relevância dos acordos sob a perspectiva das esferas do Direito Penal e do Direito Tributário. A relevância penal é também relevante do ponto vista tributário?

É possível constatar que o instituto da colaboração premiada é relevante para aplicação do Direito Penal, em especial, para o Direito Processual Penal.

Conforme Callegari¹¹⁷, o contexto atual de complexidade das estruturas das organizações empresariais, das entidades administrativas e das organizações criminosas é um grande obstáculo para a atividade de investigação. Segundo Bottini¹¹⁸, a colaboração premiada surge como forma de intensa investida dos órgãos de controle do Estado contra práticas de corrupção sistêmica perpetradas por políticos e suas organizações criminosas em um ambiente de consenso no processo penal. Silva¹¹⁹, por sua vez, apregoa que a criminalidade organizada exige cada vez mais medidas para tratamento diferenciadas das aplicadas à criminalidade tradicional.

Neste ambiente, as colaborações se tornam uma ferramenta especial de investigação a medida em que são classificadas como meio¹²⁰ de obtenção de provas. Considerando o mecanismo de justiça criminal negocial¹²¹, Didier e Bonfim¹²² classificam como:

(i) é ato jurídico em sentido lato, já que a exteriorização de vontade das partes é elemento cerne nuclear do seu suporte fático; (ii) é negócio jurídico, pois a vontade atua também no âmbito da eficácia do ato, mediante a escolha, dentro dos limites do sistema, das categorias eficaciais e seu conteúdo; (iii) é negócio jurídico bilateral, pois formado pela exteriorização de vontade de duas partes,

¹¹⁷ CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada**: lições práticas e teóricas – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 38.

¹¹⁸ BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **A colaboração premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p.21.

¹¹⁹ SILVA, Eduardo Araújo da. **Organizações criminosas**: aspectos Penais e Processuais da Lei nº 12.850/13. São Paulo: Atlas 2014, p. 38-39.

¹²⁰ CAPEZ, Rodrigo. **O acordo de colaboração premiada na visão do Supremo Tribunal Federal**. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 17, n. 44, jul.-set. 2016. p. 118-119.

¹²¹ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. ISBN 9786550653941. Disponível em:

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v3>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹²² BONFIM, Daniela; DIDIER Jr., Fredie. Colaboração premiada (Lei n. 12.850/2013): natureza jurídica e controle de validade por demanda autônoma – um diálogo com o direito processual civil. **Civil Procedure Review**, v. 7, n. 2, p. 143. Disponível em: http://civilprocedurereview.com/index.php?option=com_content&view=article&id=527:colaboracao-premiada-lei-n-128502013-natureza-juridica-e-controle-da-validade-por-demanda-autonoma-um-dialogo-com-o-direito-processual-civil-fredie-didier-jr&catid=90:pdf-revista-n2-2016&Itemid=112&lang=pt. Acesso em: 22 set. 2021.

e de natureza mista (material e processual), haja vista que as consequências jurídicas irradiadas são de natureza processual e penal material; (iv) é contrato, considerando a contraposição dos interesses envolvidos. (BOMFIM; DIDIER, 2016, p. 143).

Indo além, Callegari¹²³ chama atenção para diferença entre meios de obtenção de provas e provas de fato, ressaltando a vedação para que haja condenação apenas com base em declarações do colaborador, inclusive observando o art. 4º § 16 da Lei nº 12.850/2013¹²⁴. Vasconcellos¹²⁵ chama atenção para este fato apregoando a necessidade de valoração dos elementos trazidos pelo colaborador sob pena de estar havendo uma conversão da colaboração em mero instrumento falacioso que cria incriminações forjadas.

É preciso que haja outros elementos que corroborem as declarações. O mesmo entendimento serve para documentos produzidos unilateralmente pelo colaborador. Em suma, o juiz não pode condenar réu, única e exclusivamente, com base em declarações ou documentos produzidos de forma unilateral pelo colaborador. Esta é, também, a posição de Bittar¹²⁶, Silva¹²⁷ e Espínola Filho¹²⁸.

É preciso levar em consideração que a prova no Direito Penal e Processual é o elemento chave que possibilita à responsabilização do agente infrator a medida em que, conforme Marcão¹²⁹, ela tem por objetivo apurar os fatos e formar a convicção do titular da ação penal.

Ainda, conforme Capez¹³⁰:

Sem dúvida alguma, o tema referente à prova é o mais importante de toda a ciência processual, já que as provas constituem os olhos do processo, o

¹²³ CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada**: lições práticas e teóricas – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 48.

¹²⁴ 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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹²⁵ VASCONCELLOS, Vinícius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. ISBN 9786550653941. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v3>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹²⁶ BITTAR, Walter Barbosa. **A delação premiada no Brasil**. In: BITTAR, Walter Barbosa (Coord.). *Delação premiada. Direito estrangeiro, doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 194.

¹²⁷ SILVA, Eduardo Araujo da. **Organizações criminosas: aspectos penais e processuais da Lei n. 12.850/13**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 71.

¹²⁸ ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Código de Processo Penal brasileiro anotado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. v. III. p. 39-40.

¹²⁹ MARCÃO, Renato. **Curso de processo penal**. 7. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555594485. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555594485>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹³⁰ CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 28. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555595895. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555595895>. Acesso em: 22 set. 2021.

alicerce sobre o qual se ergue toda a dialética processual. Sem provas idôneas e válidas, de nada adianta desenvolverem-se aprofundados debates doutrinários e variadas vertentes jurisprudenciais sobre temas jurídicos, pois a discussão não terá objeto. (CAPEZ, 2021, e-book não paginado).

Por fim, Martins¹³¹ afirma que a prova possui duas acepções: “(i) no sentido material significa a demonstração da verdade de uma proposição;(ii) no sentido jurídico exprime a demonstração da veracidade de um fato por meios legítimos.” Portanto, conclui-se que há grande relevância do instituto, já que é classificado como meio de obtenção de provas para que o Estado exerça a *ius puniendi*, onde, em se tratando do Direito Penal pode culminar na restrição de liberdade.

Por outro lado, o acordo de colaboração premiada se reveste com um caráter de técnica¹³² de defesa semelhante a confissão, fato que revela também grande relevância do ponto de vista do colaborador. Segundo Bottini¹³³, a colaboração é uma estratégia defensiva a medida em que o colaborador pode usufruir de benefícios que variam desde a imunidade total até a redução de pena ou sua substituição. Envolve uma escolha racional, tendo em vista um cálculo utilitarista de custo-benefício¹³⁴. Ainda, do ponto de vista do “delatado”, conforme afirma Borri e Soares¹³⁵:

A regra do duplo registro das declarações do colaborador, obriga que a defesa técnica tenha acesso aos elementos já documentados como forma de se assegurar a efetividade da Súmula Vinculante 14 do STF e, por consequência, o respeito à correta utilização da colaboração premiada e as garantias constitucionais dos coautores. (BORRI; SOARES, 2017, p. 167-187).

No mesmo sentido, o instituto da leniência possui igual relevância para Direito Administrativo Sancionador, conforme afirma Canetti¹³⁶, pois através dos acordos, o Estado

¹³¹ MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do Fato Jurídico no Direito e no Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.p.72.

¹³² CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada: lições práticas e teóricas – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 37-38.

¹³³ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. **Colaboração premiada**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. ISBN 9788520371923. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/138401991/v1u27abr.2018>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹³⁴ BOTTINO, Thiago. Colaboração premiada e incentivos à cooperação no processo penal: uma análise crítica dos acordos firmados na “Operação Lava Jato”. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 122, p. 359 – 390, set./out. 2016.

¹³⁵ BORRI, Luiz Antônio; SOARES, Rafael Junior. A obrigatoriedade do duplo registro da colaboração premiada e o acesso pela defesa técnica. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 167-187, jan./abr. 2017.

¹³⁶ CANETTI, Rafaela Coutinho. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 27-28. ISBN: 978-85-450-0527-8.

visa à superação de barreiras decorrente da assimetria de informações¹³⁷ que dificilmente transporia sozinho.

Estes fenômenos dificultam a atuação do Estado na atividade de repressão dos ilícitos concorrências, financeiros e contra a administração pública.

Neste ambiente, a leniência ganha relevância não somente como meio de prova, mas também como elemento de dissuasão¹³⁸ da prática de ilícitos já que previne delitos relevantes pelo temor e desconfiança que as delações provocam e pelo incremento da atividade sancionadora. É a mesma lógica da utilidade dos acordos que previne grandes crimes, lecionada em Beccaria¹³⁹.

Nos EUA, a divisão antitruste do Departamento de Justiça norte-americano¹⁴⁰ informou que, em 1996, após a revisão do programa que trouxe mais transparência ao sistema, houve um incremento de quase vinte vezes mais em número de acordos. Neste ano, foram pagos mais de US\$5 bilhões de dólares em multas e cerca de 90% desse montante decorreu dos acordos de leniência.

No Brasil, os dados obtidos junto aos órgãos competentes para celebrar acordos de leniência revelam uma tímida adesão a estes instrumentos. Conforme os dados publicados no sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)¹⁴¹, de 2003 a 2021, foram celebrados 104 acordos, 71 adesões e 24 pedidos.

Ressalta-se que no âmbito da operação Lava-Jato foram celebrados 33 acordos de 2015 a 2021. Isto demonstra que, diferentemente do exemplo norte-americano, apesar de ser um instituto relevante para o Direito Administrativo Sancionador, os acordos de leniência ainda são pouco utilizados no Brasil. Tal fato pode estar associado a problemas de sobreposição de competências, conforme citado no capítulo 1.

¹³⁷ Conceito citado no capítulo 1, referência 28.

¹³⁸ SPAGNOLO, Giancarlo. *Leniency and Whistleblowers in Antitrust (August 2006)*. CEPR Discussion Paper n. 5794. Disponível em: http://www.cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=5794; Acesso em: 22 set. 2021.

¹³⁹ BECCARIA, Cessare. *Dos delitos e das penas*. Tradução de Paulo M. Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. 144 p. ISBN 9788520927335.

¹⁴⁰ HAMMOND, Scott D. *The 24th Annual National Institute on White Collar Crime: the evolution of criminal antitrust enforcement over the last two decades*. 24. ed. Miami - FL: U.S Department Of Justice, 2010. Disponível em: <https://www.justice.gov/atr/file/518241/download>. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁴¹ CADE. *Estatísticas do Programa de leniência*. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/pt-br/assuntos/programa-de-leniencia/estatisticas/estatisticas-do-programa-de-leniencia-do-cade>. Acesso em: 04 ago. 2021.

Para a Administração Tributária, o uso e aplicação dos acordos de colaboração premiada e leniência na esfera penal têm criado problemas em relação ao uso das provas do procedimento investigatório para qualificar fatos tributários. Antes de adentrar no problema é preciso observar alguns pontos sobre a prova do fato tributário e a prova penal.

Conforme leciona Martins¹⁴², a atividade tributária é norteadada por princípios estruturantes no que diz respeito à análise de provas. São princípios estruturantes: (1) da legalidade objetiva;(2) da segurança jurídica;(3) da verdade material;(4) da justiça;(5) da oficialidade ;(6) da igualdade;(7) do devido processo legal e (8) da proibição da prova ilícita. Sendo assim, o Fisco deve zelar pela observância desses princípios tanto no ato¹⁴³ de lançamento como no processo contencioso fiscal.

No que diz respeito à prova do fato tributário, é preciso compreender, conforme leciona Valero¹⁴⁴, que “a busca da verdade material é atividade inseparável do poder conferido pela lei à fiscalização”. Figueiredo¹⁴⁵, por sua vez, diz que “enquanto no processo civil se busca a verdade do possível, no processo administrativo se persegue a verdade material”.

A busca pela verdade material no processo tributário implica, segundo J. A Lima Gonçalves¹⁴⁶, na “exigência de que haja absoluta identidade entre o conceito (fato) e o evento do mundo fenomênico por ele significado”. Disto decorre que, segundo Moreira e Faro¹⁴⁷, há uma necessidade de se demonstrar a subsunção da norma ao fato concreto imposta às autoridades administrativas e este encargo representa dever jurídico assentado na própria constituição, como corolário dos princípios de legalidade e da tipicidade, semelhantes ao Direito Penal.

¹⁴² MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do fato jurídico no direito e no processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.p.130.

¹⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530988357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988357>. Acesso em: 23 set. 2021.

¹⁴⁴ VALERO, Luiz Martins. **Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direito dos contribuintes**. In TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Maria Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano(coordenadores). **Direito Tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240.

¹⁴⁵FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 711.

¹⁴⁶ GONÇALVES, J.A.L. Lançamento: meditação preliminar. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudo em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997, p.156 *apud* MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do fato jurídico no direito e no processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p.160.

¹⁴⁷ MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereria. In: BEVILACQUA, Lucas *et al* (org.). **Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p.53.

Assim, o dever de prova do Fisco não é um simples ônus probante, mas sim um dever jurídico. Nesta toada, o Fisco deve buscar todas as provas possíveis para fundamentar e motivar o ato administrativo de lançamento.

Neste sentido, segue a questão levantada por Deligne¹⁴⁸ que chama a atenção para que nem sempre a prova penal é suficiente para fins de provar o fato tributário, por vezes, são necessários documentos e elementos complementares para provar o fato tributário como, por exemplo, livros e documentos fiscais. Para ilustrar, suponha que um colaborador afirme que presenciou “A” entregar certa quantia em espécie para “B”. Para o Direito Penal, essa prova testemunhal pode ser suficiente para formação de convicção do Juiz sobre autoria e materialidade do crime de corrupção ativa, pois no processo penal vigora o sistema da livre convicção, conforme Andreucci¹⁴⁹:

O Brasil adota o sistema da livre-convicção, ou sistema do livre convencimento motivado, também conhecido por sistema da persuasão racional, segundo o qual o juiz formará sua convicção pela livre apreciação das provas produzidas em contraditório judicial, desde que o faça motivadamente. (ANDREUCCI, 2015, e-book não paginado).

Já para o Direito Tributário, esta prova testemunhal não implica necessariamente que ocorreu o fato gerador de imposto de renda¹⁵⁰ ou que tenha havido omissão de rendimento¹⁵¹. Seria necessário que esta prova fosse complementada com outros elementos como extratos bancários, variação patrimonial, dentre outros. Isto se deve à observância do dever jurídico de prova decorrente do princípio da legalidade. Este entendimento é corroborado pelo CARF¹⁵²:

De fato, o depoimento em sede de “colaboração premiada” (Lei nº 12.850, de 2013), por si só, não tem força probante suficiente para comprovar a existência de determinado fato. Sequer se pode dizer, formalmente, o instrumento se trata de meio de prova. Nada obstante, é indúvidoso a convicção do julgador não lhe é imune, uma vez que cumpre a este, na construção de seu convencimento

¹⁴⁸ DELIGNE, Maysa Pittondo. **Tributação de atos ilícitos – Considerações**. Observatório de Macro litigância Fiscal, São Paulo: Canal Fgv Youtube, 2020. Disponível em:

<https://www.youtube.com/watch?v=W6Gfyp4aTaM>. Acessado em: 25 fev. 2021.

¹⁴⁹ ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Curso básico de processo penal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788502626129. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502626129>. Acesso em: 23 set. 2021.

¹⁵⁰ BRASIL. **Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 1**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

¹⁵¹ BRASIL. **Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 12 jul. 2021

¹⁵² BRASIL. CARF. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1402003.893. POLIS PROPAGANDA & MARKETING LTDA. Relator: Edeli Pereira Bessa. Brasília, DF, 14 de maio de 2019. Brasília, 16 maio 2019. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/acordao%20carf%20sobre%20provas.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2021.

(sentido subjetivo da prova), levar em consideração todos os aspectos trazidos aos autos. (CARF, 2016).

Com isto, percebe-se que os acordos de colaboração são relevantes como meios de obtenção de provas, tanto para o Direito Penal quanto para o Direito Tributário. Porém, ao observarmos o que tem ocorrido na prática, percebemos alguns problemas.

Atualmente, quando o Fisco recebe os dados dos acordos de colaboração para uso em procedimento administrativo fiscal, os recebe de forma lícita pois decorre de decisão judicial de compartilhamento e, diante dos indícios de ocorrência de fato geradores de tributos que não eram sabidos, como já visto, é imperativo que se analise as eventuais provas e, caso necessário, se busque a complementação para que se proceda o lançamento, que decorre de atividade vinculada à lei.

No entanto, o compartilhamento por decisão judicial não tem sido uniforme e há casos em que se deu de forma inadequada, conforme observado na decisão PETIÇÃO Nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR em 03/07/2018¹⁵³ que mitiga as limitações contidas nos acordos. Outro exemplo, foi a decisão de compartilhamento do PET 5738 DF de 09/12/2015¹⁵⁴ que não faz nenhuma restrição do uso de provas. Com isso, o uso das provas emprestadas do procedimento investigatório (acordos de colaboração) da esfera penal no procedimento administrativo tributário tem gerado discussões na esfera administrativa e esfera penal.

Para ilustrar como as provas colhidas no processo penal são compartilhadas sem o devido cuidado e como isso tem repercussão na esfera tributária, trago a seguir uma situação observada em recente caso concreto exposto no processo 10265.470903/2021-30¹⁵⁵ aberto pelo Ministério da Economia para abrigar intimação recebida por meio do ofício eletrônico 9167_2021 STF, referente ao PET 6280 que corre, sob sigilo, na Suprema Corte e com relatoria do Min. Edson Fachin.

¹⁵³ MORO, Sérgio Fernando. **DESPACHO/DECISÃO**: petição nº 5054741-77.2015.4.04.7000/pr. PETIÇÃO Nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR. 2018. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4690074/mod_resource/content/1/decisao_julho_2018.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021.

¹⁵⁴ ZAVASCKI, Teori. **PET 5738 DF**: decisão. 2015. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2016/01/DELACAO-CEARA.pdf>. Acesso em: 17 set. 2021.

¹⁵⁵ Processo aberto no âmbito do Ministério da Economia em 29 jun. 2021 tendo como destinatário a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, diz respeito ao PET 6280 em trâmite no STF, processo corre em segredo de justiça. O acesso a este processo foi possível, com autorização do órgão, em virtude do cargo e da competência para tratar do assunto na Receita Federal do Brasil. Os dados do processo foram resguardados em virtude do sigilo.

Determinado réu em processo penal no âmbito da operação Lava Jato celebrou acordo de colaboração com o Ministério Público Federal devidamente homologado perante o Supremo Tribunal Federal. Pois bem, o juízo de primeira instância compartilhou todos os elementos de provas fornecidos pelo colaborador com a Receita Federal sem nenhuma restrição ou limitação de uso. A Receita Federal então, de posse dos documentos, deu entendimento diverso do juízo penal, requalificando os fatos penais. Como consequência, as receitas auferidas pela empresa do colaborador, que tinham sido tributadas como pessoa jurídica, foram consideradas recebimentos decorrentes de propina para pessoa física em desfavor do colaborador. Tal fato afrontou cláusula expressa no acordo de colaboração que vedava o uso de provas contra o colaborador. Com isto, o colaborador se insurgiu contra o procedimento do Fisco. O Ministério Público, por sua vez, impugnou por inquerir à Receita Federal a se manifestar pela adesão ou não ao acordo e caso opte por não aderir, que seja realizado o desentranhamento das provas compartilhadas do procedimento fiscal. O STF deferiu o pedido intimando o Fisco a se posicionar.

Na esfera administrativa, o CARF tem se apoiado na legalidade estrita para corroborar o uso de provas compartilhadas sem observância das limitações inseridas nos acordos, conforme o julgado do Acórdão nº 3002-001.372 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária¹⁵⁶:

O lançamento, portanto, repousa em provas testemunhais e documentais que, como antes demonstrado, são consistentes no sentido de que os pagamentos em espécie se refeririam a serviços prestados pela pessoa jurídica autuada, e eram praxe em campanhas eleitorais, também motivados pelo fato de a empreiteira já ter extrapolado o limite de doações a partidos políticos. Tais elementos, portanto, não podem ser descartados como evidências das receitas auferidas pela pessoa jurídica, mormente considerando que, como alegado, os recorrentes foram absolvidos do crime de corrupção, por entender o Juiz Sergio Moro que seus ganhos decorreram exclusivamente da prestação de serviços lícitos. Dessa forma, inexistente previsão legal para reconhecer o acordo de “colaboração premiada” pelo recorrente Yuri Mansur Guerios como elemento crucial a afastar ou a reduzir as sanções aplicáveis no auto de infração lavrado (esfera tributária). (CARF, 2020, grifo do autor).

Na esfera penal, um dos argumentos a favor da proibição do uso das provas contra o próprio Colaborador é a existência de limitação contida na Orientação Conjunta nº 1/2018-

¹⁵⁶ BRASIL. Carf. 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária. Acórdão nº 3002-001.372. Luiz Fernando Santos Nogueira e outros. Relator: Sabrina Coutinho Barbosa. Brasília, DF, 16 de julho de 2020. Brasília, 16 jul. 2020. Disponível em: <http://velloza.com.br/wp-content/uploads/2020/09/15-3002-001.372.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2021.

Acordos de Colaboração Premiada¹⁵⁷, expedida pelas 2ª e 5ª Câmaras de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, em seu capítulo V, item 39, que veda o uso das provas compartilhadas contra o próprio colaborador para produzir punições além das pactuadas no acordo.

Segundo o Ministério Público¹⁵⁸, essa limitação é considerada uma limitação intrínseca e subjetiva da validade do uso da prova. Em paralelo, há o entendimento que a Lei nº 12.850/2013¹⁵⁹ estimula a cooperação entre os diferentes órgãos na busca de provas e informações de interesse da investigação, conforme dispões o inciso VIII do seu art. 3º e não há vedação legal para o uso compartilhado de provas.

Desse modo, é assente a jurisprudência do STF¹⁶⁰ de que é válida o uso no processo administrativo de provas emprestadas do processo penal e, por isso, o Acordo de Colaboração Premiada e as provas dela decorrentes podem repercutir em outras searas que não a criminal, como as de improbidade administrativa, tributária e cível em geral. Inclusive, isto é uma cláusula muito comum de acordos com o Ministério Público.

Destaca-se que apesar de não haver limitação expressa, e aqui reside o cerne do problema, a proibição da utilização da prova contra os colaboradores é tida como medida de fortalecimento do instituto da colaboração premiada.

Na legislação norte-americana, por exemplo, é possível observar regramento no mesmo sentido como o exposto na Regra 410 do *Federal Rules of Evidence*¹⁶¹:

Rule 410 – Pleas, Plea Discussions, and Related Statements
 (a) *Prohibited Uses.* In a civil or criminal case, evidence of the following is not admissible against the defendant who made the plea or participated in the plea discussions:
 (1) *a guilty plea that was later withdrawn;*

¹⁵⁷ BRASIL. Constituição (2018). Orientação Conjunta Mpf nº 01/2018, de 25 de maio de 2018. **Orientação Conjunta Nº 1/2018- Acordos de Colaboração Premiada.** Brasília, DF, 25 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ministerio-publico-divulga-orientacao.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2021.

¹⁵⁸ BRASIL. PROCURADORIA GERAL REPÚBLICA (org.). **NOTA TÉCNICA Nº 02/2018 – 5ª CCR.** 2018. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisoaes%20judiciais%20TCC/notatecnica-PGR.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁵⁹ BRASIL. 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. **Lei Nº 12.850, de 2 de agosto de 2013.** Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 810906. RECTE.(S) : FRANCISCO SAMPAIO VIEIRA DE FARIA, RECDO.(A/S) : UNIÃO, RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Relator: Min. ROBERTO BARROSO. Brasília, DF, 25 de maio de 2015. D.O.U. Brasília, 25 maio 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/193378400/recurso-extraordinario-re-810906-df-distrito-federal>. Acesso em: 05 ago. 2021.

¹⁶¹ COMMITTEE, U.S. The National Court Rules. **Federal Rules of Evidence.** 2021. Disponível em: <https://www.rulesofevidence.org/article-iv/rule-410/>. Acesso em: 05 ago. 2021.

- (2) *a nolo contendere plea*;
 (3) *a statement made during a proceeding on either of those pleas under Federal Rule of Criminal Procedure 11 or a comparable state procedure*; or
 (4) *a statement made during plea discussions with an attorney for the prosecuting authority if the discussions did not result in a guilty plea or they resulted in a later-withdrawn guilty plea.*

Deve ser ressaltado que uma vez que se tenha acesso às informações prestadas pela colaboração e aos documentos obtidos por meio da colaboração prestada ao Ministério Público, não pode o Estado, por intermédio de seus órgãos de controle interno ou externo, valer-se desta facilidade para se voltar contra a própria parte que tomou possível a apuração de ilícitos mais extensa e ágil, além de muitas vezes facilitar a própria restituição de valores acrescidos ilicitamente e a reparação de danos. Esse entendimento é corroborado por Vasconcellos¹⁶², conforme:

O compartilhamento de prova pode ser aceito, mas, em caso de prejuízo ao colaborador, precisa respeitar os termos do acordo. Se deseja utilizar as provas produzidas pelo colaborador, autoridade que realize persecução diversa deve aderir ao acordo, respeitando os seus termos e limites. Ou, em caso de não aderência, não há impedimento a que se investigue, processe e imponha pena mais grave ao delator em processo por fatos distintos, desde que não se utilize os elementos probatórios por ele produzidos em razão do acordo firmado e homologado anteriormente. (VASCONCELLOS, 2020, e-book não paginado).

No mesmo sentido, Gomes Filho¹⁶³ apregoa:

Ao estabelecer os estreitos parâmetros de tais atividades, fica clara a intenção do legislador em assegurar que a obtenção de provas seja realizada de forma compatível com os direitos fundamentais envolvidos, como a intimidade, a inviolabilidade do domicílio e o sigilo das comunicações (art. 5º, incs. X, XI e XII, CF). (GOMES FILHO, 2016, p. 59).

Levando em consideração a unicidade da *ius puniendi*¹⁶⁴, deve o Estado agir com lealdade e boa-fé, respeitando as legítimas expectativas dos administrados, incluídos os infratores.

¹⁶² VASCONCELLOS, Vinícius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. ISBN 9786550653941. Disponível em:

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v3>. Acesso em: 23 set. 2021.

¹⁶³ GOMES FILHO, Antonio Magalhães. Limites ao compartilhamento de provas no processo penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 122, ago. 2016. p. 59.

¹⁶⁴ SABOYA, Keity Mara Ferreira de Souza. **Dimensões do Princípio do ne bis in idem**. 2012. 294 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Cap. 3. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/9274>. Acessado em: 26 jul. 2021.

De um lado está o interesse público que exige a compartilhamento com as esferas civil e administrativa (efeitos extrapenais)¹⁶⁵, de outro estão os direitos fundamentais do colaborador como a segurança jurídica e o respeito ao ato negocial, conforme Vasconcellos¹⁶⁶:

A ideia de compartilhamento de provas deve se compatibilizar com a lógica da justiça negocial, em respeito à confiança, à previsibilidade e à segurança jurídica. Não se pode aceitar que o Estado incentive e prometa um determinado tratamento ao imputado com o objetivo de que ele produza provas contra si mesmo, e depois, em processo ou esfera distinta, promova um sancionamento mais gravoso, utilizando das próprias provas produzidas pelo colaborador. (VASCONCELLOS, 2019, p. 9-24).

É mister equacionar estas questões para fins de compartilhamento. Este tem sido o entendimento do judiciário¹⁶⁷. Neste sentido, percebe-se que diante da falta de regramento expreso, tem cabido ao judiciário tarefa de equilibrar esta balança atribuindo contornos e limites aos compartilhamentos, conforme pode-se observar na decisão do STF¹⁶⁸:

A G .REG. NO INQUÉRITO 4.420 DISTRITO FEDERAL RELATOR : MIN. GILMAR MENDES AGTE.(S) : ODEBRECHT S/ A ADV.(A / S) : MAURÍCIO ROBERTO DE CARVALHO FERRO E OUTRO (A / S) AGDO.(A / S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DA REPÚBLICA Penal e Processual Penal. 2. Compartilhamento de provas e acordo de leniência. 3. A possibilidade de compartilhamento de provas produzidas consensualmente para outras

¹⁶⁵ “Uma conduta ilícita, tipificada penalmente, pode ocasionar reflexos sancionatórios também nos âmbitos civil, administrativo e tributário, por exemplo.” VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Compartilhamento de provas na colaboração premiada: limites à persecução penal baseada nos elementos de autoincriminação produzidos pelo delator. **RDU**, Porto Alegre, Volume 15, n. 87, 2019, 9-24, maio/jun. 2019: DPU Nº 87, maio/jun. 2019. Assunto especial – doutrina, Porto Alegre, p. 9-24, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3381>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹⁶⁶ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. Compartilhamento de Provas na Colaboração Premiada: Limites à Persecução Penal Baseada nos Elementos de Autoincriminação Produzidos pelo Delator. **RDU**, Porto Alegre, Volume 15, N. 87, 2019, 9-24, maio/jun. 2019: DPU Nº 87, maio-jun. 2019. Assunto especial – doutrina, Porto Alegre, p. 9-24, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3381>. Acesso em: 22 set. 2021.

¹⁶⁷ "salvo ilegalidade superveniente apta a justificar nulidade ou anulação do negócio jurídico, acordo homologado como regular, voluntário e legal em regra, deve ser observado mediante o cumprimento dos deveres assumidos pelo colaborador, sendo, nos termos do art. 966, § 4º, do Código de Processo Civil, possível ao Plenário analisar sua legalidade". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nº 7074. Ministério Público Federal. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 29 de junho de 2017. Agravo Regimental. **Acordo de Colaboração Premiada**. Homologação. Competência. Prevenção. Deliberação Acerca dos Termos de Depoimento Não Conexos. Atribuição do Juízo Homologatório. Recurso Interno Desprovido. Brasília, 29 jun. 2017.

Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751660>. Acesso em: 10 ago. 2021.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG .Reg. nº Inq 4420. AGTE.(S) : ODEBRECHT S/ A ADV.(A / S) : MAURÍCIO ROBERTO DE CARVALHO FERRO E OUTRO (A / S) AGDO.(A / S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DA REPÚBLICA. Relator: MIN. GILMAR MENDES. Brasília, DF, 28 de agosto de 2018. **D.O.U.** Brasília. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisoess%20judiciais%20TCC/inq%204420%20stf.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2021.

investigações não incluídas na abrangência do negócio jurídico pode colocar em risco a sua efetividade e a esfera de direitos dos imputados que consentirem em colaborar com a persecução estatal. 4. No caso em concreto, o inquérito civil investiga possível prática de ato que envolve imputado que não é abrangido pelo acordo de leniência em questão. 5. Contudo, deverão ser respeitados os termos do acordo em relação à agravante e aos demais aderentes, em caso de eventual prejuízo a tais pessoas. 6. Nego provimento ao agravo, mantendo a decisão impugnada e o compartilhamento de provas, observados os limites estabelecidos no acordo de leniência em relação à agravante e aos demais aderentes. (STF, 2018, grifo do autor).

Do ponto de vista do Fisco, diante da limitação de uso das provas contra o colaborador, no caso concreto referido anteriormente, este terá que desentranhar todos os elementos de provas compartilhados e revisar todos os seus procedimentos para cancelar as autuações contra o colaborador, o que significaria conceder uma “anistia”¹⁶⁹ ou uma “isenção”¹⁷⁰ sem base legal.

É preciso ressaltar que esta revisão de procedimentos é extremamente complexa pois é difícil traçar os limites do que foi produzido pelo próprio Fisco e o que decorreu de compartilhamento, haja vista que as provas da esfera penal nem sempre são suficientes para a prova dos fatos tributários, o que exige complementação, conforme abordado acima.

Por fim, tendo que refazer todo o procedimento de lançamento, o Fisco deverá observar o prazo de decadência, nos termos dos arts. 156, inciso V e 173, inciso I, ambos do CTN¹⁷¹ para poder constituir novamente o crédito tributário. Em resumo, o Fisco fica com a efetividade de sua atuação e dos seus lançamentos comprometida neste caso e em qualquer caso que haja compartilhamento inadequado de provas da esfera penal.

Neste ponto, somos levados a refletir sobre outro problema: estaria a esfera penal (poder judiciário) usurpando competência material tributária de forma indireta? Apesar do judiciário estar exercendo seu papel diante da provocação, somos levados a refletir sobre estar havendo, de forma indireta, invasão da competência material tributária na medida em que uma decisão judicial restringe o uso das provas contra o colaborador sem detalhar ou especificar se diz respeito à sanção ou ao tributo.

¹⁶⁹ BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 180.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

¹⁷⁰ BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 176.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

¹⁷¹ BRASIL. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

Ora, segundo Sacha Calmon¹⁷², o conceito de tributo está inscrito no art. 3º do CTN: “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”. Com isso, tributo não se confunde com sanção.

Ainda, segundo Abraham¹⁷³, o tributo é definido como “[...] uma obrigação de dar uma soma em dinheiro, estabelecida por lei, conforme o princípio da capacidade [contributiva] em favor de um ente público para sustentar seus gastos”. Assim, uma decisão judicial que impeça o conhecimento por aquele que tem competência de formalizar a obrigação tributária que decorre de lei pode estar ferindo a legalidade ou legislando sem competência. O fato é que o poder judiciário não tem competência para transacionar tributo.

Diante de todo exposto, é possível concluir que o uso de provas compartilhadas no âmbito dos acordos de colaboração e leniência por decisão judicial inadequada pode gerar insegurança jurídica para colaboradores e problemas de legalidade tributária para o Fisco. Isto decorre, em certa medida, pela falta de regramento expreso para seu manuseio. Neste sentido aponta Rodrigues, Tereciano e Mendonça¹⁷⁴:

[...]entendemos que a facilidade com que as provas produzidas pelos diferentes órgãos flutuam e são utilizadas contra o contribuinte para fins de sequestro e a perda de bens, além da tributação, acabam por ultrapassar a totalidade do produto do crime, o que acaba implicando em confisco, o que é vedado pela Constituição Federal. (TERECIANO; MENDONÇA, 2021).

Logo, vimos que, apesar de toda discussão judicial, há na verdade um problema prático do uso e a aplicação de acordos de colaboração e leniência na esfera penal pois o problema ocorre a medida em que o Fisco utiliza provas em momento posterior a celebração do acordo, via compartilhamento judicial.

¹⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. rev., atual., reformula Rio de Janeiro: Forense, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530988357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988357>. Acesso em: 20 out. 2021.

¹⁷³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *apud* LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español: instituciones**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 323. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530988258. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988258>. Acesso em: 20 out. 2021.

¹⁷⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de; TERCIANO, Thaís; RODRIGUES, Fabyola En. O uso das provas flutuantes na tributação dos atos ilícitos: é preciso que se observe o princípio do non bis in idem, para que os fatos sejam apurados e punidos. **O Jota**, 24/05/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/o-uso-das-provas-flutuantes-na-tributacao-dos-atos-ilicitos-14052021>. Acesso em: 25 ago. 2021.

Nesta situação, o Fisco é colocado em condição similar a de um aderente em um “contrato de adesão”¹⁷⁵, em que uma das características principais, segundo Stolze¹⁷⁶, é a predeterminação unilateral, ou seja, a cláusula é feita anteriormente a qualquer discussão da avença. Isto pode gerar problemas de legalidade tributária. Para o Colaborador, surge insegurança jurídica tendo em vista que há a possibilidade de uso das provas compartilhadas para esferas diversas da esfera penal sem as devidas restrições ou limitações, com consequente sancionamento pelos mesmos fatos. Já para terceiros delatados, há o risco de afronta ao contraditório e ampla defesa uma vez que não seriam atendidos os requisitos da “prova emprestada”.

Diante de toda essa problemática do uso de provas compartilhadas, a pergunta que se faz neste momento é: seria possível superarmos boa parte dos problemas até aqui expostos se houvesse a adesão da Administração Tributária Federal, representada pelas autoridades do Fisco, aos Acordos de Colaboração e Leniência, ou seja, participando da negociação e elaboração dos acordos em cooperação com os demais órgãos envolvidos? Tal sugestão se coaduna com a proposta de Macedo e Sant’ana¹⁷⁷ que traz o conceito de “balcão único” de negociação em acordos de leniência. A proposta se traduz em um sistema de mecanismo de incentivo a colaboração sem limitações, que traga um modelo que forneça mais previsibilidade dos acordos, da transparência, da segurança jurídica e uma maior probabilidade de identificar ilícitos. A ideia é que haja uma “mesa” única de negociação com competência para representar todas as esferas (penal, administrativa e civil).

Recentemente, foi publicada a portaria PGFN/ME nº 12.072¹⁷⁸, de 07 de outubro de 2021, nela a Procuradoria da Fazenda Nacional regula o envio de representações para fins penais aos órgãos de persecução penal. Observado o §2º do art. 6º, é possível perceber que o poder público caminha na direção desta proposta, conforme:

¹⁷⁵ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. 156 p.

¹⁷⁶Ibid., p. 157.

¹⁷⁷ MACEDO, Alexandre Cordeiro; SANT’ANA, Raquel. **Balcão único para negociação de acordos de leniência no Brasil** (Acordos de Leniência no Brasil: A Proposta de 'One-Stop Shop') (23 de julho de 2019). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3424277> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3424277>. Acesso em: 23 set. 2021.

¹⁷⁸ BRASIL. Estabelece os procedimentos de envio das representações para fins penais aos órgãos de persecução penal, e dispõe sobre a atuação na esfera penal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito do Sistema de Recuperação de Créditos, instituído pela Portaria PGFN nº 32/2019, e dá outras providências. **Portaria Pgf/Me Nº 12.072, de 7 de outubro de 2021**. Brasília, DF, 13 out. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-12.072-de-7-de-outubro-de-2021-351915423>. Acesso em: 18 out. 2021.

§ 2º A atuação como assistente de acusação poderá incluir, em comum acordo com o Poder Judiciário e o Ministério Público, a participação de Procuradores da Fazenda Nacional nas colaborações premiadas.

CAPÍTULO 3 UM ENSAIO PARA O TRATAMENTO DE REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA E LENIÊNCIA EM ÂMBITO FEDERAL

No capítulo 1, discorremos sobre os institutos, suas inter-relações do ponto de vista penal e administrativo e o problema jurídico dos efeitos tributários desses acordos, no que diz respeito às sanções, multas e juros.

No capítulo anterior, discorremos sobre o problema prático de uso de provas compartilhadas dos acordos de colaboração e leniência da esfera penal para a Administração Tributária Federal. Neste capítulo, vislumbraremos uma solução para estes problemas.

Com intuito de solucionar o problema prático, analisaremos a sugestão¹⁷⁹ de efetiva participação do Fisco no ato negocial que culmina no acordo de colaboração. Examinaremos, à luz da doutrina e da legislação, a competência e o interesse do Fisco para participar da confecção dos acordos de colaboração e leniência em cooperação¹⁸⁰ com os demais órgãos no sentido de poder tratar os fatos tributários. No que diz respeito ao problema jurídico, verificaremos a possibilidade de aplicação do instituto da transação tributária no âmbito dos acordos de colaboração e leniência, conforme Torres e Vilares¹⁸¹.

Diante desses aspectos, convém nos questionar: qual seria então o fundamento jurídico a possibilitar o Fisco de participar da confecção desses acordos? O Fisco tem esta competência? De onde deriva o interesse para que o Fisco participe e tenha posição no âmbito dos acordos de colaboração premiada e leniência? Estas são as indagações iniciais que se fazem *mister* serem respondidas para que se vislumbre uma solução, ao menos em teoria.

¹⁷⁹ BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada**. 2019. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021.

¹⁸⁰ OECD. Use of markers in leniency programs. **Working Party** n. 3 on Co-operation and Enforcement, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/en/publications/papers/use-of-markers-in-lenency-programs>. Acesso em: 21 set. 2021.

¹⁸¹ TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. E-book (não paginado).

Importante destacar que a proposta deste trabalho possui certo ineditismo, tendo vista que não há registros da participação do Fisco na elaboração desses acordos em cooperação com autoridades de persecução penal, ao menos formalmente.

Em primeiro lugar, é preciso relembrar a noção e conceito de ato administrativo.

Segundo Décio Ulla¹⁸², a existência do conceito de ato administrativo decorre do constitucionalismo e pressupõe: separação de poderes, existência de um regime jurídico administrativo e a sujeição da Administração Pública a este regime. O mesmo entendimento é observado em Pessoa¹⁸³:

Deve-se, contudo, observar que o constitucionalismo social do século 20 já havia operado uma grande reestruturação do modelo de Estado herdado do liberalismo, tendo em vista o cumprimento das novas tarefas no campo social e econômico. Esta reestruturação teve forte impacto no clássico princípio da separação dos poderes, transferindo boa parte da produção normativa do Estado para o âmbito do Poder Executivo. (PESSOA, 2009, p.11).

Como visto, o acordo de colaboração e leniência possui natureza jurídica de negócio jurídico processual que pode ser traduzido como um ato negocial.

A luz do Direito Administrativo, de forma ampla, todo ato praticado no exercício da função administrativa é “ato da administração”¹⁸⁴. No mesmo sentido, segundo Aragão¹⁸⁵, o ato administrativo “é toda manifestação unilateral de vontade no exercício de função administrativa que tenha por fim imediato criar, modificar ou extinguir direitos ou obrigações”. Para Carvalho Filho¹⁸⁶ é “a exteriorização da vontade de agentes da Administração Pública ou de seus delegatários, nessa condição, que, sob regime de direito público, vise à produção de efeitos jurídicos, com o fim de atender ao interesse público”.

Assim, o ato de participar de um acordo de colaboração também é um ato administrativo e, portanto, devem estar presentes seus pressupostos¹⁸⁷.

¹⁸² ULLA, Décio Carlos. Concepto y caracteres del acto administrativo. *In*: Vários autores. Acto administrativo. Buenos Aires: Astrea, 1982, *apud* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.458.

¹⁸³ PESSOA, Robertônio Santos. Constitucionalismo, estado e Direito Administrativo no Brasil. Pensar: **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v.14, n. 1, 2009. Disponível: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/827/1570>. Acesso em: 21 set. 2021.

¹⁸⁴ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.456.

¹⁸⁵ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book. (1 recurso online). ISBN 978-85-309-4882-5. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-4882-5>. Acesso em: 24 set. 2021.

¹⁸⁶ CARVALHO FILHO, José do Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p.166.

¹⁸⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.403.

Dentro da “concepção quintupla dos elementos do ato administrativo”¹⁸⁸ (competência, forma, motivo, objeto e finalidade), interessa neste momento refletirmos sobre a competência, o motivo e a finalidade, já que o “objeto”¹⁸⁹ seria a própria “transação tributária” na medida em que esta representa o efeito jurídico imediato, ou seja, criará, extinguirá ou transformará direitos. E a “forma”, por sua vez, decorrerá da lei.

Nessa toada, resta-nos verificar a competência do Fisco para participar dos referidos acordos, bem como os motivos e a finalidade. Segundo Oliveira¹⁹⁰:

A competência é a prerrogativa atribuída pelo ordenamento jurídico às entidades administrativas e aos órgãos públicos, habilitando os respectivos integrantes (agentes públicos) para o exercício da função pública. Vale destacar que a norma jurídica (Constituição, lei e atos regulamentares) exerce dupla função em relação à competência: de um lado, habilita a atuação do agente e, de outro lado, limita essa mesma atuação. (OLIVEIRA, 2021 e-book não paginado).

Mendes e Branco¹⁹¹ lecionam que ao poder executivo cabem diversas tarefas e, dentre elas, funções típicas concernentes à Chefia do governo e da administração em geral (direção superior da Administração Federal). Dessa maneira, as competências são distribuídas pelos diversos órgãos e servidores via lei e, é assim, que a Administração Tributária por meio das subdelegações legais¹⁹² planeja, executa, acompanha e avalia as atividades relativas à tributação, fiscalização e arrecadação.

Neste contexto, para compreendermos a competência do Fisco é primordial a leitura dos dispositivos constitucionais e legais referentes ao tema, aliada a um exercício de interpretação sistemática¹⁹³.

¹⁸⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. E-book. (1 recurso online). ISBN 978-85-309-5372-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-5372-0>. Acesso em: 24 set. 2021.

¹⁸⁹ “O objeto é o efeito jurídico imediato que, na órbita administrativa, o sujeito pretende alcançar através de sua ação, sendo chamado também de conteúdo.” COUTO, Reinaldo. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788553615919. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788553615919>. Acesso em: 24 set. 2021.

¹⁹⁰ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530993962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530993962>. Acesso em: 24 set. 2021.

¹⁹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.883.

¹⁹² BRASIL. **Lei Nº 11.457 de 16 Março de 2007 Art. 2º**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁹³ DIMOULIS, Dimitri. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.p.152.

A Carta Magna de 1988¹⁹⁴ dispõe que as atividades das administrações tributárias são essenciais ao Estado brasileiro e terão prioridade sobre os demais órgãos, conforme:

(...) Art. 37. A administração pública direta (...)
 XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;
 XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (...)

A competência sobre a administração tributária e aduaneira da União é exercida pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e vem positivada pela Lei nº 11.457¹⁹⁵, de 16 de março de 2007, em seus artigos 1º e 2º, a saber:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União. (Redação dada pela lei nº 13.464, de 2017)

Parágrafo único. São essenciais e indelegáveis as atividades da administração tributária e aduaneira da União exercidas pelos servidores dos quadros funcionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 13.464, de 2017)

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

A Lei nº 10.593¹⁹⁶ de 6 de dezembro de 2002 vem dispor sobre as competências do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

¹⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 01 ago. 2021.

¹⁹⁵ BRASIL. **Lei Nº 11.457 de 16 março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

¹⁹⁶ BRASIL. **Lei no 10.593, de 6 de dezembro de 2002**. (Vide Lei nº 12.855, de 2013) (Vide Decreto nº 9366, de 2018) Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172¹⁹⁷, de 25 de outubro de 1966, recepcionado com status de lei Complementar, dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Brasília, DF, 09 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110593.htm. Acesso em: 07 ago. 2021.

¹⁹⁷ 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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

Por fim, o Decreto nº 70.235¹⁹⁸, de 06 de março de 1972, vem dispor da competência no âmbito do contencioso fiscal, conforme:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial

Da leitura dos referidos artigos legais constitucionais extrai-se que a administração tributária é uma atividade prioritária e essencial ao funcionamento do Estado. Esta atividade é exercida pela Secretária Especial da Receita Federal do Brasil por meio dos seus servidores, especificamente os Auditores-Fiscais.

Assim, diante da ampla legislação que afirma a competência em matéria de Administração Tributária, é possível concluir que o Fisco, via seus servidores, é juridicamente competente¹⁹⁹ para tratar da administração de tributos em qualquer plano, seja para fins de constituição do crédito tributário, seja para o julgamento no contencioso administrativo tributário, seja para aplicação e manuseio de institutos de Direito Tributário como isenção, anistias ou transações.

Apesar não estar literalmente expresso, a partir de uma interpretação sistemática das normas citadas, é possível inferir que o Fisco tem competência para tratar do tema diante de acordos de colaboração premiada e leniência. Podemos classificar essa competência como material processual para tratar sobre tributos.

Desta maneira, o Fisco, por meio de seus servidores, é juridicamente competente para tratar as repercussões tributárias decorrentes de acordos de colaboração e leniência, assim como é apto a atuar em cooperação com as demais autoridades em matéria criminal, Ministério

¹⁹⁸ BRASIL. **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

¹⁹⁹ MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. In: BEVILACQUA, Lucas *et al* (org.). **Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p.53-54.

Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), e administrativa, Controladoria Geral da União (CGU), CADE e BACEN, no sentido de fazer parte de um dos polos do ato negocial.

Apesar de ser um regime jurídico diverso do brasileiro, a legislação norte-americana nos oferece um exemplo, em específico a legislação de órgãos dos Estados Unidos da América (EUA) com funções similares aos órgãos brasileiros, de como o tema é tratado naquele país.

A Administração Tributária norte-americana é de competência do *Internal Revenue Service (IRS)*. O IRS é uma agência que faz parte da estrutura do Departamento do Tesouro norte-americano ou *Department Of The Treasury* e sua competência é originária para aplicar leis e estatutos tributários, bem como é a autoridade inicial para investigar crimes tributários, decorre do Título 26 do Código dos Estados Unidos (USC) §7608 (b)²⁰⁰, que é um compilado da legislação federal norte-americana.

Para casos de investigação criminal que envolva tributos, o instituto que mais se aproxima dos acordos de colaboração é o “acordo de confissão” (*plea agreement*). Para se alcançar este acordo é possível utilizar-se de um procedimento chamado “Programa de Contestação ou Apelação Acelerada” (*Investigations Processed under the Expedited Plea Program Procedures*)²⁰¹, por meio deste procedimento o IRS conta com a cooperação do contribuinte no intuito de encontrar as evidências suficientes dos fatos tributários e, por outro lado, o contribuinte usufrui de uma apuração mais célere, visando o encerramento do processo.

O aspecto mais interessante é que, de acordo com o IRM (*Internal Revenue Manuals*), seja em uma investigação criminal (CI) conduzida no âmbito administrativo, neste caso pelo próprio IRS, seja em uma investigação criminal conduzida pelo Ministério Público, que eles chamam de Investigação do Grande Juri (*Grand Jury Investigations*), em que se apure crimes tributários, qualquer “acordo de confissão” (*plea bargain*) necessita de autorização²⁰²²⁰³ ou manifestação do Departamento de Justiça norte-americano (*Department of Justice*), via Divisão de Impostos (*Division Tax*).

²⁰⁰ UNITED STATES OF AMERICA. *Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury (org.). Internal Revenue Manuals: part 9.1.2.2*, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

²⁰¹ UNITED STATES OF AMERICA. *Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury (org.). Internal Revenue Manuals: part 9.6.2.2.1.1*, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

²⁰² UNITED STATES OF AMERICA. *Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury (org.). Internal Revenue Manuals: part 9.6.2.2*, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

²⁰³ UNITED STATES OF AMERICA. *Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury (org.). Internal Revenue Manuals: part 9.6.2.2.2*, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

Perceba que o Departamento de Justiça é órgão integrante da estrutura do executivo federal, similar ao Ministério da Justiça do Brasil. Este é um exemplo de respeito à separação de poderes e às competências em matéria tributária quando do manuseio de acordo de colaboração.

Veja, que apesar de ser um acordo celebrado no âmbito do poder judiciário, o ato negocial somente se aperfeiçoará com a efetiva manifestação do poder executivo, quando envolver tributos.

Vista a questão da competência, torna-se necessária uma reflexão sobre a motivo e finalidade para que o Fisco participe do ato negocial inculcado nos acordos de colaboração e leniência.

O motivo²⁰⁴ é o pressuposto de fato ou de direito que autoriza a prática do ato, ou seja, antecede o ato. O pressuposto de direito é a previsão legal para a atuação no acordo de colaboração, neste caso a Lei nº 12.850/2013²⁰⁵, no seu art. 3º, inciso VIII.

O pressuposto de fato pode ser traduzido em interesse fiscal dado que este é despertado pelas circunstâncias, acontecimentos e situações que levam à prática do ato.

Segundo Barros²⁰⁶, existe uma demanda urgente por meios alternativos de solução de conflitos em meio a complexidade do sistema de normas tributárias e crescimento dos litígios.

Na mesma linha, Torres e Vilares²⁰⁷ chamam a atenção para o interesse fiscal em participar da elaboração do ato negocial tendo em vista à possibilidade de acesso a informações trazidas pelo colaborador que possam desvelar fraudes tributárias estruturadas, que são complexas e de difícil identificação. E o que seria uma fraude tributária estruturada?

²⁰⁴ “à lei elenca diversos motivos que podem justificar a edição de determinado ato e o agente público, no caso concreto, elegerá o motivo mais conveniente e oportuno para a prática do ato; No motivo de fato, a escolha é do administrador e no motivo de direito a escolha é efetivada pelo legislador. Enquanto o motivo de fato é discricionário, o motivo de direito é vinculado” OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530993962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530993962>. Acesso em: 24 set. 2021.

²⁰⁵ 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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

²⁰⁶ BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada**. 2019. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021, p. 90-91. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2997>. Acesso em: 17 set. 2021.

²⁰⁷ TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

A prática do ilícito tributário está intimamente ligada ao contexto do planejamento tributário.

De acordo com o Parecer Normativo nº 4²⁰⁸, de 10 de dezembro de 2018, emitido pela RFB, planejamento tributário abusivo é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo.

A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404²⁰⁹, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil²¹⁰.

Segundo Marco Aurélio Greco²¹¹, diversas operações societárias merecem uma atenção particular, pois podem restar caracterizado abuso de direito a ensejar um planejamento tributário ilegítimo.

Dentre estas operações, existem as chamadas operações estruturadas ou *step transactions*²¹², que são aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede. Decorre disso que uma fraude²¹³ praticada neste contexto de planejamento tributário é considerada uma fraude tributária estruturada. Nesta mesma linha, a lei paulista²¹⁴ nº 12.294/2006 em seu inciso II §2º do art. 20, definiu a fraude fiscal estruturada, como aquela formada com a finalidade de implementar esquema de evasão

²⁰⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Parecer Normativo nº 4**, de 12 de dezembro de 2018. Normas Gerais de direito tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. 238. ed. Brasília, DF, 12 dez. 2018. Seção 1, p. 23-23. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 03 mar 2021.

²⁰⁹ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

²¹⁰ BRASIL. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

²¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 558 p.

²¹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008 p. 392-3.

²¹³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Parecer Normativo nº 4**, de 12 de dezembro de 2018. Normas Gerais de direito tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. 238. ed. Brasília, DF, 12 dez. 2018. Seção 1, p. 23-23. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 03 mar 2021.

²¹⁴ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DE SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 12.294, de 06 de março de 2006**. Altera a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. **Lei Nº 12.294, de 06 de março de 2006**. São Paulo, SP, 06 mar. 2006. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2006/lei-12294-06.03.2006.html>. Acesso em: 10 ago. 2021.

fiscal mediante artifícios envolvendo a dissimulação de atos, negócios ou pessoas e com potencial de lesividade ao erário.

Como exemplo de fraude tributária estruturada, podemos citar a revelada pela Operação Lava Jato.

Conforme informações divulgadas em diversos veículos de imprensa, bem como pelo próprio Ministério Público Federal²¹⁵, a operação revelou um esquema de corrupção complexo, que envolvia uma estrutura de empresas com atuação transfronteiriça, um conjunto de servidores públicos, agentes políticos e operadores financeiros chamados “doleiros”. Dentre diversos crimes praticados, a sonegação fiscal, a lavagem de dinheiro e a evasão de divisas foram os mais relevantes do ponto vista tributário. Tratava-se de fraude tributária estruturada, complexa e de difícil identificação, tendo em vista o porte das empresas envolvidas, com *step transactions* sofisticadas que incluíam operações de importações e exportações. Segundo dados da Receita Federal²¹⁶, a operação demandou mais de 3.000 procedimentos fiscais, sendo conclusos 724 procedimentos de fiscalização, cujo montante de crédito tributário constituído de ofício pelos Auditores-Fiscais, após as fases ostensivas, perfaz o total de R\$ 22,49 bilhões (inclusos principal, multa e juros). Como afirmam Back e Diniz²¹⁷:

(...) no âmbito tributário, a liberdade econômica de atuação pode ser exercida desde que, por uma tal via, não se viole a lei tributária (tampouco, evidentemente, as disposições constitucionais), nem se abuse da configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica. (BACK; DINIZ, 2013, p. 492).

No que diz respeito à finalidade²¹⁸, o ato administrativo deve alcançar a finalidade da lei (sentido estrito) e do interesse público (sentido amplo). A finalidade da lei é aplicar a própria “transação tributária”.

De acordo com Back e Diniz²¹⁹, o interesse público tributário está associado ao Estado Fiscal contemporâneo que busca seu financiamento por meio da tributação, mas que é limitado pelo ordenamento jurídico-tributário constitucional.

²¹⁵ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Operação Lava Jato - Entenda o caso**. 2018. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em: 09 ago. 2021.

²¹⁶ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Operação Lava Jato**. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato>. Acesso em: 09 ago. 2021.

²¹⁷ BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal**. XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 492, 13 nov. 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

²¹⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.486.

²¹⁹ BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal**. XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 492, 13 nov. 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

Nas palavras de Torres²²⁰, “o Estado Democrático Fiscal concilia o Estado Social, podendo em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”.

A lógica é de que o interesse de arrecadação do Estado não pode se dar a qualquer custo, mas sim aliado ao interesse do Estado fiscal, onde haja um equilíbrio entre a sua fonte de financiamento e o dever de todos pagarem o tributo justo, ou seja, que observa a capacidade contributiva.

Neste contexto de Estado fiscal, Nabais²²¹ *apud* Back chama a atenção:

Tendo o Estado Fiscal interesse nas receitas decorrentes da atividade econômica não pode, a pretexto de suas tarefas de controle e correção ou mesmo qualquer outro título, afetar inteiramente a produtividade da economia, mediante estabelecimento de condições desiguais, imposição de elevadas cargas tributárias. (NABAIS *apud* BACK; DINIZ, 201, p. 474 – 500).

Alguns resultados econômicos obtidos após a Operação Lava Jato, podem servir de exemplo de como a inobservância do interesse público tributário pode afetar a produtividade da economia. Estudos de dados agregados²²² estimam que a Operação Lava Jato contribuiu com 2 a 2,5% nas retrações do produto interno bruto (PIB) de 2015 e 2016, respectivamente, em função dos impactos nos setores metalomecânico, naval, construção civil e engenharia pesada cujas perdas podem totalizar até R\$ 142 bilhões. Entre 2014 e 2017, o setor de construção civil registrou um saldo negativo entre contratações e demissões de 991.734 vagas formais. Gigantes do setor como a Queiroz Galvão, OAS, Andrade Gutierrez e Camargo Corrêa tiveram uma perda de seus ativos financeiros consolidados de 68,6% entre 2014 e 2017. No setor petróleo e gás, a Petrobras sofreu uma retração de cerca de 70% de investimentos em 4

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, *apud* BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal.** XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 492, 13 nov. 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

²²¹ NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável estudos de direito fiscal. v. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005 *apud* BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal.** XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 474-500, 13 nov. 2013, Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

²²² PAULA, Luiz Fernando de; MOURA, Rafael. Consequências Econômicas da Operação Lava-jato. **Revista eletrônica Valor Econômico.** Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/consequencias-economicas-da-operacao-lava-jato.ghtml>. Acesso em: 28 ago. 2019.

anos (2013 a 2017), o que levou a uma redução de trabalhadores na cadeia produtiva da Petrobras de cerca de 260 mil postos formais e informais.

Diante do exposto, conclui-se que havendo fatos apurados em acordos de colaboração premiada e leniência que apresentem repercussões tributárias, é juridicamente possível que o Fisco participe, em cooperação com os demais órgãos, da confecção de tais acordos com o fim de dar tratamento a essas repercussões, pois diante do regime jurídico administrativo a que ele se submete, haverá competência, motivo e finalidade traduzidos, respectivamente, pelo o interesse fiscal e o interesse público tributário. Adicionalmente, a aplicação de transação tributária em acordos de colaboração e leniência zela pelo equilíbrio na relação arrecadação x tributação, já que são feitas concessões mútuas, atendendo ao interesse público tributário.

Dessa forma, será possível superar diversos problemas, para administração tributária e colaboradores, decorrentes do atual manuseio e aplicação desses acordos, como é caso do compartilhamento e uso de provas.

Conforme visto no capítulo 1, a transação tributária é o instituto mais adequado a ser aplicado como forma de dar tratamento a tais repercussões, pois é um instituto com natureza jurídica compatível com a colaboração premiada e leniência.

A partir deste ponto, surgem outros questionamentos: à luz do atual ordenamento jurídico brasileiro, é possível a aplicação da transação tributária no âmbito de acordos de colaboração e leniência? Quais seriam os fundamentos para aplicar a transação tributária?

Conforme Torres e Vilares²²³, o art. 1º da Lei nº 8.137/1990²²⁴ (Lei de Crimes contra a Ordem Tributária), em todos os seus incisos, descreve condutas que correspondem às fraudes praticadas em momento anterior à constituição do crédito tributário e que necessitam do elemento “dolo”.

Já o art. 2º, define condutas de crimes formais²²⁵ praticados em momento posterior à constituição do crédito tributário. Independente da fase em que foi cometida a infração, tanto a

²²³TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

²²⁴ BRASIL. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

²²⁵ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal - Parte Geral**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2018.p.214.

legislação²²⁶ como a jurisprudência do STF²²⁷ determinam a extinção da punibilidade caso haja o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Este mecanismo revela que há uma preocupação maior, tanto do legislador como do judiciário, com a função arrecadatória em detrimento da função punitiva estatal. Percebe-se, então, que o instituto da transação tributária, no que diz respeito à finalidade, está em sintonia com a política criminal tributária.

Após um longo período sem regulamentação, o legislador decidiu regulamentar, em âmbito federal, o art.171 do CTN²²⁸, conforme demonstra a exposição de motivos da MP nº 899/2019²²⁹ que foi convertida na Lei nº 13.988/2020²³⁰.

A referida lei trouxe 3(três) modalidades de transação, que podem ser combinadas entre si, as realizadas: por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário e por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Em relação às concessões mútuas, por parte do contribuinte são ilimitadas, pois a lei fixou apenas obrigações mínimas, e as por parte do Fisco se restringem a descontos em multas, a prazos e formas especiais de pagamento e à substituição de garantias.

Esta lei, apesar de festejada por muitos, como assevera Luiz Alberto Gurgel de Faria²³¹:

A iniciativa foi por demais festejada por todos aqueles que se dedicam ao estudo do Direito Tributário, pois era o momento da criação de mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal, suprimindo uma omissão que impedia uma “maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com

²²⁶ BRASIL. **Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 20 ago. 2021.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sumula Vinculante nº 24**. Brasília, DF, 11 de dezembro de 2009. Brasília, 11 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²²⁸ BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 171**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

²²⁹ BRASIL. **Medida Provisória Nº 899, de 16 de outubro de 2019**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF, 17 out. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

²³⁰ BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

²³¹ FARIA, Luis Alberto Gurgel de. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal.

In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

consequente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal”, conforme constou na exposição de motivos da referida medida provisória.(FARIA, 2021 e-book não paginado).

Tem sido bastante criticada, nas palavras de Harada Kyoshi²³², ela não trata de transação e sim de parcelamento, conforme:

Aquela instituída pela Medida Provisória no 899/2019, convertida na Lei no 13.988/2020, de transação só tem o nome. Ela alcança apenas os créditos tributários irrecuperáveis ou de difícil recuperação, a critério exclusivo da autoridade fazendária. A excessiva discricionariedade atribuída à autoridade fiscal salta aos olhos, pois depende apenas dela a delimitação do campo de abrangência da “transação tributária”. De fato, a qualidade de “créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação” é um dos fundamentos da transação tributária, mas só isso não basta para caracterização desse meio alternativo de extinção do crédito tributário mediante concessões recíprocas. Não é preciso esmiuçar cada um dos artigos da Lei no 13.988/2020 para verificar que de transação tributária não se trata. Na verdade, é um regime de parcelamento especial semelhante aos REFIS e ao PERT, tanto é que há expressa vedação de o desconto recair sobre o principal, suprimindo um dos elementos essenciais da transação tributária. (HARADA, 2021 e-book não paginado).

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo²³³ (2021) diz:

Exame da Lei 13.988/2020, que disciplina o instituto da transação tributária no plano federal, revela que, em linhas gerais, ela trata de mais um “REFIS”, assim entendidos os programas de recuperação fiscal promovidos pelo Poder Público de tempos em tempos, com a concessão de condições bastante vantajosas para que contribuintes com pendências tributárias regularizem sua situação. (SEGUNDO, 2021, e-book não paginado).

Críticas ou elogios à parte, nos interessa, neste trabalho, o aspecto penal da lei para fins de aferirmos se é possível sua aplicação no âmbito dos acordos de colaboração premiada e leniência.

Analisando a lei sob o ponto de vista da persecução penal, Torres e Vilares²³⁴ indicam que há um efeito indireto da lei decorrente da possibilidade de suspensão do processo de execução por convenção entres as partes, sob condição de extinção do crédito tributário por

²³² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559770038>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

²³⁴ TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

efetivo pagamento, conforme §§ 1º e 2º do art. 12 da Lei nº 13.988/2020²³⁵. Isto pode se dar no caso de parcelamento, por exemplo. Neste caso, estaria suspensa também a pretensão punitiva.

No seu art. 5º, a lei traz vedações à aplicação da transação, dentre elas estão as vedações para os casos de multa penal e do devedor contumaz.

Em relação às multas, é necessário destacar que existem algumas controvérsias. Segundo Oyama²³⁶, a lei não deixa claro a natureza jurídica dessa multa penal. Para ele, estas multas são apenas aquelas decorrentes da Lei nº 8.137/90²³⁷, ou seja, que decorrem de crimes contra ordem tributária. De forma contrária, Torres e Vilares²³⁸ asseveram que estas multas dizem respeito às multas qualificadas pela administração tributária nos casos de dolo e fraude. Ainda, para esses autores, o devedor contumaz não seria aquele que passa por dificuldades financeiras contínuas, mas sim aqueles que possuem a intenção de fraudar a administração tributária. O fato é que estas vedações revelam uma clara intenção do legislador em não aplicar o instituto para casos de fatos tributários passíveis de persecução penal.

Como já dito acima, as fraudes tributárias estão cada vez mais sofisticadas e complexas, as grandes estruturas organizacionais possuem atuação transfronteiriças e que por muitas vezes são idealizadas com intuito de praticar evasão fiscal.

Tal contexto dificulta a atuação da administração tributária que fica impossibilitada de evitar tal evasão. Neste sentido, iniciativas internacionais têm sido implementadas com a finalidade de ter acesso a informações mais completas e imediatas possíveis, como é o caso do relatório BEPS²³⁹ (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE (*Organization for Economic Cooperation and Development*) que visa a combater os planejamentos tributários abusivos com transferência fictícia de lucro para países com tributação mais favorecida. Na mesma direção

²³⁵ BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

²³⁶ OYAMA, Érico. **Lei de transação fiscal aproxima contribuintes e PGFN, mas ainda tem baixa adesão**. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/lei-de-transacao-fiscal-aproxima-contribuintes-e-pgfn-mas-ainda-tem-baixa-adesao-21082020>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²³⁷ BRASIL. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

²³⁸ TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

²³⁹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Base erosion and profit shifting (BEPS)**. Paris, 2013. ISBN 978-92-64-19265-2. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page6. Acesso em: 20 ago. 2021.

foi o acordo FATCA²⁴⁰ (*Foreign Account Tax Compliance Act*) que é um acordo, proposto pelo Estados Unidos, de troca de informações financeiras e fiscais de cidadãos dos países signatários de forma automática e com fim de evitar evasão fiscal. Cumpre destacar que o Brasil está em processo de adesão à OCDE e assinou o FATCA em 2014²⁴¹.

Diante desse contexto, parece ser um contrassenso do legislador deixar de fora da nova lei os casos de fraudes estruturadas, pois se o objeto da lei foram os créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, não poderiam ficar excluídos os casos de fraudes estruturadas em que sequer seria possível saber se os fatos geradores ocorreram. Nestes casos, o uso da transação poderia ser ferramenta crucial na identificação de *modus operandi* ou de novas tipologias de fraudes. Se próprio Direito Penal se utiliza de ferramentas como a colaboração premiada para se sentar à mesa com o infrator para obter informações relevantes de um delito em troca de benefícios com o colaborador, por que não fazer o mesmo a administração tributária?

Ao analisarmos a Lei nº 13.988/20²⁴² percebemos que há margem para que seja feita uma atualização normativa no sentido de contemplar casos de fraudes tributárias.

Observando o § 1º do art.1º da Lei citada acima: “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.” *Grifou-se*. Ainda, o § 2º do art.1º estabelece:

Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Utilizar a transação tributária em casos de fraudes estruturadas atende ao interesse público (interesse público tributário), já que dá efetividade à arrecadação e ao mesmo tempo observa garantias dos contribuintes, como a transparência e a segurança jurídica. Adicionalmente, a utilização da transação tributária atende à eficiência a medida em que a

²⁴⁰ UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasure. **FATCA**, Washington. DC. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²⁴¹ BRASIL, Receita Federal do. **Acordo Brasil/EUA permitirá troca de informações sobre contribuintes**. 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/acordo-brasil-eua-permitira-troca-de-informacoes-sobre-contribuintes>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²⁴² BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

administração tributária terá acesso às informações relevantes que permitirão poupar tempo e recursos que seriam gastos em processos de fiscalizações complexos e em buscas patrimoniais exaustivas.

Então, concluímos que para solucionar o problema prático que decorre do uso de provas compartilhadas dos acordos de colaboração, no que diz respeito aos efeitos tributários sobre o colaborador, é preciso que haja a efetiva participação do Fisco no ato negocial que culmina no acordo de colaboração, em uma espécie de “balcão único”²⁴³. Isso é possível diante do ordenamento jurídico atual.

Por outro lado, concluímos que para solucionar o problema jurídico que decorre do uso de acordos de colaboração, ou seja, da falta de unicidade da *ius puniendi* do Estado e do *ne bis in idem* sobre o contribuinte, deve ser aplicada a transação tributária em relação às multas e juros, pois é o instituto com natureza jurídica compatível com o acordo de colaboração e leniência. Porém, a partir da análise da legislação atual sobre transação, especialmente a Lei nº 13.988/20²⁴⁴, não seria possível sua aplicação por falta de expressa previsão legal da modalidade de transação para fraudes estruturadas, mas que, por outro lado, a lei traz conceitos jurídicos abertos como eficiência e interesse público que dão margem para uma atualização que contemple esta modalidade de transação.

²⁴³ MACEDO, Alexandre Cordeiro; SANT'ANA, Raquel. **Balcão único para negociação de acordos de leniência no brasil** (Acordos de Leniência no Brasil: A Proposta de 'One-Stop Shop') 23 jul. 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3424277> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3424277>. Acesso em: 23 set. 2021.

²⁴⁴ BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo dos acordos de colaboração premiada e leniência nos indica que há uma inter-relação entre os Direitos Penal e Administrativo.

Essa inter-relação decorre da natureza jurídica de negócio processual e da sua utilização como instrumento jurídico consensual para solucionar conflitos entre o Estado e o administrado, ou seja, são institutos que possuem um núcleo comum no que diz respeito às sanções.

Desse modo, podemos concluir que estes instrumentos são eficazes tanto na esfera penal como na esfera administrativa. No entanto, o uso desses acordos pode causar repercussão na esfera patrimonial dos indivíduos sob o ponto de vista tributário.

Essa repercussão, sob a ótica do poder sancionador do Estado, revela um problema jurídico, pois faz surgir *o bis in idem* já que os colaboradores na esfera penal podem ser sancionados na esfera tributária pelos mesmos fatos, uma decorrência da independência das esferas, civil, penal e administrativa.

Por outro lado, a falta de regramento claro para o manuseio e aplicação de tais institutos, como no caso do compartilhamento de provas, agrava essas repercussões gerando insegurança jurídica para colaboradores e problemas de legalidade para administração tributária.

Isto acontece porque o Poder Judiciário, quando demandado, tem atuado no sentido de suprir esta lacuna entre as partes. Porém, ressalta-se que decisões judiciais equivocadas podem piorar ainda mais a situação, seja não fazendo a devida restrição do uso de provas contra o colaborador, o que pode causar *bis in idem*, seja restringindo de forma absoluta o uso das provas dado que essas restrições não especificam a que se referem, aos tributos ou às sanções, o que pode trazer como consequência a ilegalidade ou a usurpação de competência material tributária.

Uma provável solução para os problemas aqui apontados pode ser encontrada no âmbito do próprio Direito Tributário e na legislação pátria.

Ao analisarmos o instituto da “transação tributária”, em uma perspectiva processual do Direito Administrativo Tributário, utilizado como instrumento de eficácia e possuindo como baliza o Direito Administrativo Consensual, identificamos características processuais que se coadunam com os institutos de colaboração premiada e da leniência, tanto pela natureza quanto pela finalidade, pois a transação tributária possui não somente natureza de acordo de vontades

e função terminativa de litígio mas pode prevenir o litígio ao evitar a sanção no caso de colaboração, o que fulminaria o *bis in idem*.

Aliado a isto, concluímos que a administração tributária, por meio de suas Autoridades Fiscais, possui competência legal e interesse público tributário para manusear e aplicar a transação tributária no âmbito dos acordos de colaboração e leniência, ao menos quando se tratar de fraudes tributárias estruturadas.

Tal estrutura jurídica organizacional possibilita a participação efetiva do Fisco no ato negocial que culmina no acordo de colaboração e este parece ser o caminho que está sendo buscado pelo poder público, haja vista a recente Portaria da Procuradoria da Fazenda Nacional referida no capítulo 2. Tal participação resolveria o problema do uso de provas compartilhadas, prevenindo problemas de legalidade tributária, oferecendo maior segurança jurídica aos colaboradores e maior efetividade aos acordos.

Ocorre que, a partir da análise da legislação atual sobre transação, especificamente a Lei nº 13.988/20²⁴⁵, não seria possível, por enquanto, a aplicação da transação tributária por falta de expressa previsão legal da modalidade de transação para fraudes estruturadas. Destaca-se que, por outro lado, a lei traz conceitos jurídicos abertos como eficiência e interesse público que dão margem para uma atualização normativa que contemple esta modalidade de transação.

Assim, faz-se necessária a sensibilização dos legisladores para tal situação. Uma atualização da norma nesta direção estará em harmonia com iniciativas internacionais no sentido de possibilitar ao Estado o acesso a informações relevantes sobre fraudes tributárias estruturadas, por onde ocorrem grandes evasões e sonegações fiscais.

Por outro lado, a atualização legislativa privilegiará o adequado tratamento às pessoas investigadas, no sentido de preservar suas garantias constitucionais, preservar as competências institucionais dos órgãos envolvidos, em respeito à separação de poderes e, por fim, oferecer a pedra fundamental para todos, que é a segurança jurídica, corolário da paz social.

²⁴⁵ BRASIL. Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev., atual., ampl Rio de Janeiro: Forense, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530988258. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988258>. Acesso em: 20 out. 2021
- ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. In: BEVILACQUA, Lucas *et al* (org.). **Tributação Federal: jurisprudência do carf em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 376.
- AMARO, Luciano da Silva. **direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592993>. Acesso em: 23 set. 2021.
- ANDRADE, Flavio da Silva. Reflexões Sobre os Instrumentos de Consenso na Defesa da Concorrência: Acordo de Leniência e Termo de Compromisso de Cessação de Prática Antitruste. **Revista Cej**, Ano XXI, Nº 71, Brasília, p. 109-121, 25 out. 2016. Semestral. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-CEJ_n.71.10.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.
- ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Curso básico de processo penal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788502626129. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502626129>. Acesso em: 23 set. 2021.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book. (1 recurso online). ISBN 978-85-309-4882-5. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-4882-5>. Acesso em: 24 set. 2021.
- ARAUJO, Matheus Noal de. **Tributação do ilícito e os rendimentos advindos de corrupção**: apontamentos teóricos e a tributação de renda suscitada por acordos de colaboração premiada. 2019. 85 f. TCC - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/221433>. Acesso em: 21 set. 2021.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DE SÃO PAULO (Estado). Lei nº 12.294, de 06 de março de 2006. Altera a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. **Lei Nº 12.294, de 06 de março de 2006**. São Paulo, SP, 06 mar. 2006. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2006/lei-12294-06.03.2006.html>. Acesso em: 10 ago. 2021.
- BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal**. XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 492, 13 nov. 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530980726>. Acesso em: 13 ago. 2021.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32^a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.403.

BARROS, Thiago Dayan da Luz. **Efeitos tributários da delação premiada**. 2019. 113 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2997>. Acesso em: 17 set. 2021.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações Administrativas**. 1^a ed. Quartier Latin, 2007, p. 317.

BECCARIA, Cessare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Paulo M. Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. 144 p. ISBN 9788520927335.

BINENEBOJM, Gustavo e BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, prefácio.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 1^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

BITTAR, Walter Barbosa. **A delação premiada no Brasil**. In: BITTAR, Walter Barbosa (Coord.). **Delação premiada. Direito estrangeiro, doutrina e jurisprudência**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 194.

BONFIM, Daniela; DIDIER Jr., Fredie. Colaboração premiada (Lei n. 12.850/2013): natureza jurídica e controle de validade por demanda autônoma – um diálogo com o direito processual civil. **Civil Procedure Review**, v. 7, n. 2, p. 143. Disponível em: http://civilprocedurereview.com/index.php?option=com_content&view=article&id=527:colaboracao-premiada-lei-n-128502013-natureza-juridica-e-controle-da-validade-por-demanda-autonoma-um-dialogo-com-o-direito-processual-civil-fredie-didier-jr&catid=90:pdf-revista-n2-2016&Itemid=112&lang=pt. Acesso em: 22 set. 2021.

BORRI, Luiz Antônio; SOARES, Rafael Junior. A obrigatoriedade do duplo registro da colaboração premiada e o acesso pela defesa técnica. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 167-187, jan./abr. 2017.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **A colaboração premiada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p.21.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. **Colaboração premiada**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. ISBN 9788520371923. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/138401991/v1u27abr.2018>. Acesso em: 22 set. 2021.

BOTTINO, Thiago. Colaboração premiada e incentivos à cooperação no processo penal: uma análise crítica dos acordos firmados na “Operação Lava Jato”. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 122, p. 359 – 390, set./out. 2016.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização 2020- 2021**. 2020. p. 25. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao2021.pdf/view>. Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL, Receita Federal do. **Acordo Brasil/EUA permitirá troca de informações sobre contribuintes**. 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/acordo-brasil-eua-permitira-troca-de-informacoes-sobre-contribuintes>. Acesso em: 20 ago. 2021.

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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 171**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. Carf. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1402003.893. POLIS PROPAGANDA & MARKETING LTDA. Relator: Edeli Pereira Bessa. Brasília, DF, 14 de maio de 2019. Brasília, 16 maio 2019. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/acordao%20carf%20sobre%20provas.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2021.

BRASIL. Carf. 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária. Acórdão nº 3002-001.372. Luiz Fernando Santos Nogueira e outros. Relator: Sabrina Coutinho Barbosa. Brasília, DF, 16 de julho de 2020. Brasília, 16 jul. 2020. Disponível em: <http://velloza.com.br/wp-content/uploads/2020/09/15-3002-001.372.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 01 ago. 2021.

BRASIL. Constituição (1991). **Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991**. Aprova os textos do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, ambos aprovados, junto com o Protocolo Facultativo relativo a esse último pacto, na XXI Sessão (1966) da Assembleia-Geral das Nações Unidas. Decreto Legislativo: legislação Federal. Brasília, DF, 13 dez. 1991. v. 6, Seção 1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1991/decretolegislativo-226-12-dezembro-1991-358251-norma-pl.html>. Acesso em: 29 jul. 2021.

BRASIL. Constituição (2018). Orientação Conjunta Mpf nº 01/2018, de 25 de maio de 2018. **Orientação Conjunta Nº 1/2018- Acordos de Colaboração Premiada**. Brasília, DF, 25 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ministerio-publico-divulga-orientacao.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 07 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 1**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. Estabelece os procedimentos de envio das representações para fins penais aos órgãos de persecução penal, e dispõe sobre a atuação na esfera penal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito do Sistema de Recuperação de Créditos, instituído pela Portaria PGFN nº 32/2019, e dá outras providências. **Portaria PgfN/Me Nº 12.072, de 7 de outubro de 2021**. Brasília, DF, 13 out. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-12.072-de-7-de-outubro-de-2021-351915423>. Acesso em: 18 out. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Lei no 10.593, de 6 de dezembro de 2002**. (Vide Lei nº 12.855, de 2013) (Vide Decreto nº 9366, de 2018) Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Brasília, DF, 09 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110593.htm. Acesso em: 07 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 11.457 de 16 março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

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. Brasília, DF, 05 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm. Acesso em: 04 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019.** Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. Brasília, DF, 24 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm. Acesso em: 12 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 13 ago. 2021.

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. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 10 ago. 2021.

BRASIL. **Lei no 7.492, de 16 de junho de 1986.** Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Brasília, DF, 18 jun. 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7492.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 8.072, de 25 de julho de 1990.** Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília, DF, 26 jul. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8072.htm. Acesso em: 19 jul. 1990.

BRASIL. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 899, de 16 de outubro de 2019**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF, 17 out. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. **Portaria Mf Nº 343, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. PROCURADORIA GERAL REPÚBLICA (org.). **NOTA TÉCNICA Nº 02/2018 – 5ª CCR**. 2018. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisooes%20judiciais%20TCC/notatecnica-PGR.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 591**. Brasília, DF, 13 de setembro de 2017. Brasília, 18 set. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=SUMULA+591&tipo=sumula+ou+su&tipo_visualizacao=RESUMO&b=SUNT. Acesso em: 22 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG .Reg. nº Inq 4420. AGTE.(S) : ODEBRECHT S/ A ADV.(A / S): MAURÍCIO ROBERTO DE CARVALHO FERRO E OUTRO (A / S) AGDO.(A / S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DA REPÚBLICA. Relator: MIN. GILMAR MENDES. Brasília, DF, 28 de agosto de 2018. **D.O.U.** Brasília. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisooes%20judiciais%20TCC/inq%204420%20stf.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 81.611-8. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. **Habeas Corpus 81.611-8 DF**. Brasília, 13 maio 2005. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/HC%2081.611:DF.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nº 7074. Ministério Público Federal. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 29 de junho de 2017. Agravo Regimental. **Acordo de Colaboração Premiada**. Homologação. Competência. Prevenção. Deliberação Acerca dos Termos de Depoimento Não Conexos. Atribuição do Juízo Homologatório. Recurso Interno Desprovido. Brasília, 29 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 127.483/PR**. Tribunal Pleno, relator Min. Dias Toffoli, 2015, p. 24. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/decisooes%20judiciais%20TCC/HC%20127483.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet nº 6667**, Acórdão Eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 25 de agosto de 2017. Brasília, 05 set. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/770046217/agreg-na-peticiao-agr-pet-6667-df-distrito-federal-0002468-5220171000000/inteiro-teor-770046227>. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet nº 7074**, Acórdão Eletrônico. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 de junho de 2017. Brasília, 03 maio 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751660>. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 548181**. Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, Juarez Cirino dos Santos e outro(a/s), Luiz Eduardo Valente Moreira, Henri Philippe Reichstul. Relator: Menezes Direito. Brasília, 05 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 810906. RECTE.(S) : FRANCISCO SAMPAIO VIEIRA DE FARIA, RECDO.(A/S) : UNIÃO, RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Relator: Min. ROBERTO BARROSO. Brasília, DF, 25 de maio de 2015. D.O.U. Brasília, 25 maio 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/193378400/recurso-extraordinario-re-810906-df-distrito-federal>. Acesso em: 05 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sumula Vinculante nº 24**. Brasília, DF, 11 de dezembro de 2009. Brasília, 11 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (org.). **Entenda o caso da Lava Jato**. 2016. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597003185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597003185>. Acesso em: 13 ago. 2021. CADE. **Estatísticas do Programa de leniência**. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/pt-br/assuntos/programa-de-leniencia/estatisticas/estatisticas-do-programa-de-leniencia-do-cade>. Acesso em: 04 ago. 2021.

CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Colaboração premiada**: lições práticas e teóricas – de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

CALLEGARI, André; CARVALHO, Marília Fontenele de; WEBER, Ariel. **Drawback e sonegação fiscal**. 2021. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-03/callegari-weber-carvalho-drawback-sonogacao-fiscal>. Acesso em: 25 set. 2021.

CANETTI, Rafaela Coutinho. **Acordo de Leniência: fundamentos do instituto e os problemas de seu transplante ao ordenamento jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. ISBN: 978-85-450-0527-8.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 28. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555595895. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555595895>. Acesso em: 22 set. 2021.

CAPEZ, Rodrigo. **O acordo de colaboração premiada na visão do Supremo Tribunal Federal**. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 17, n. 44, jul./set. 2016.

CARVALHO FILHO, José do Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30ª Ed – São Paulo, 2019, E-book. ISBN 9788553606498.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530988357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530988357>. Acesso em: 23 set. 2021.

COMMITTEE, U.S. The National Court Rules. **Federal Rules of Evidence**. 2021. Disponível em: <https://www.rulesofevidence.org/article-iv/rule-410/>. Acesso em: 05 ago. 2021.

CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa *et al (org)*. **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1ª Ed. Revista dos Tribunais, 2020, online. Disponível em: <https://www.pucsp.br/sites/default/files/Normas-de-Publicacao-PEPGHC-2018.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2021.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **Direito Administrativo sancionador e direito penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora**. *In*: Direito Administrativo sancionador. BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JR., Laerte I. (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2014.

COUTO, Reinaldo. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788553615919. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788553615919>. Acesso em: 24 set. 2021.

DELIGNE, Maysa Pittondo. **Tributação de atos ilícitos – Considerações**. Observatório de Macro litigância Fiscal, São Paulo: Canal Fgv Youtube, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=W6Gfyp4aTaM>. Acessado em: 25 fev. 2021.

DIDIER JÚNIOR, Fredie (org.). **Processo Penal: Coleção Repercussões no novo CPC v. 13 colaboração premiada noções gerais e natureza jurídica**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 194-195.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.p.152. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751660>. Acesso em: 10 ago. 2021.

DIXIT, Avinash. **O que é a teoria dos jogos**. 2020. Disponível em: <https://ideiasradicais.com.br/teoria-dos-jogos/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Código de Processo Penal brasileiro anotado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. v. III. p. 39-40.

ESTELLITA, Heloisa. **A delação premiada para identificação dos demais coautores ou partícipes**: algumas reflexões à luz do devido processo legal. Boletim IBCCRIM, v.17, n.202, set 2009.

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

FARIA, Luis Alberto Gurgel de. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p.35. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2021.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 711.

FONTENELE, Marília. **A colaboração premiada equiparada à denúncia espontânea**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: roger.rj.bh@gmail.com. Em: 01 mar. 2021.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. 156 p.

GIANNINI, A. D. *Rapporto Giuridico d'Imposta ou Elementi Diritto Finanz*, 1945, nº 88, p. 128.

GOMES FILHO, Antonio Magalhães. Limites ao compartilhamento de provas no processo penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 122, ago. 2016. p. 59.

GONÇALVES, J.A.L. Lançamento: meditação preliminar. *In* MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito Tributário: estudo em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997, p.156 *apud* MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do fato jurídico no direito e no processo tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2011. p.160.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal - Parte Geral**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2018.p.214.

GRINOVER, Ada Pellegrini; GOMES FILHO, Antônio Magalhães; FERNANDES, Antônio Scarance. **As nulidades no processo penal**. 11^a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 117.

HAMMOND, Scott D. **The 24th Annual National Institute on White Collar Crime: the evolution of criminal antitrust enforcement over the last two decades**. 24. ed. Miami - FL: U.S Department Of Justice, 2010. Disponível em:
<https://www.justice.gov/atr/file/518241/download>. Acesso em: 04 ago. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. rev., atual. e reformada. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597024968. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597024968>. Acesso em: 14 ago. 2021.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786559770038. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559770038>. Acesso em: 20 ago. 2021.

KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. **Economic analysis of law: harvard law school and national bureau of economic research**. Harvard Law School and National Bureau of Economic Research. 1999. Disponível em:
http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.

MACEDO, Alexandre Cordeiro; SANT'ANA, Raquel. **Balcão único para negociação de acordos de leniência no Brasil** (Acordos de Leniência no Brasil: A Proposta de 'One-Stop Shop') (23 de julho de 2019). Disponível em:
<https://ssrn.com/abstract=3424277> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3424277>. Acesso em: 23 set. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, Brasília, n. 56, p. 14-21, 01 jun. 2010. Semestral. Disponível em:
https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc90cmlidXRhY2FvL3BkZi90cmlidXRhY2FvNTYucGRmfDA=. Acesso em: 19 mar. 2021.

_____. Transações e arbitragem no âmbito tributário. RFDT 28/51, jul./ago. 2007. *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 16^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.2164.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788597020717. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597020717>. Acesso em: 13 ago. 2021.

MARCÃO, Renato. **Curso de processo penal**. 7. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555594485. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555594485>. Acesso em: 22 set. 2021.

MARTINS, André Felipe Saide. **Prova do Fato Jurídico no Direito e no Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O conceito de tributo e a participação do Estado no produto da atividade ilícita**: as atividades ilícitas e o Direito Tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.) *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 51-69.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.883.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de; TERECIANO, Thaís; RODRIGUES, Fabyola En. O uso das provas flutuantes na tributação dos atos ilícitos: é preciso que se observe o princípio do non bis in idem, para que os fatos sejam apurados e punidos. **O Jota**, 24/05/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/o-uso-das-provas-flutuantes-na-tributacao-dos-atos-ilicitos-14052021>. Acesso em: 25 ago. 2021.

MENDONÇA, Andrey Borges de. **Os benefícios possíveis na colaboração premiada**: entre a legalidade e a autonomia da vontade. In: MOURA, Maria Thereza de Assis e BOTINI, Pierpaolo Cruz (coord). *Colaboração premiada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 60.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Operação Lava Jato**. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato>. Acesso em: 09 ago. 2021.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Parecer Normativo nº 4**, de 12 de dezembro de 2018. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. 238. ed. Brasília, DF, 12 dez. 2018. Seção 1, p. 23-23. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 03 mar 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Estudo Técnico nº 01/2017 – 5ª CCR**. 2017.

Disponível em:

https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/mpf_estudo_tecnico_acordo_leniencia_e_seus_efeitos.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Operação Lava Jato - Entenda o caso**. 2018.

Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em: 09 ago. 2021.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. E-book. (1 recurso online). ISBN 978-85-309-5372-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-5372-0>. Acesso em: 24 set. 2021.

MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. *In: BEVILACQUA, Lucas et al (org.). **Tributação Federal**: jurisprudência do CARF em debate.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

MORO, Sérgio Fernando. **DESPACHO/DECISÃO**: petição nº 5054741-77.2015.4.04.7000/pr. PETIÇÃO Nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR. 2018. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4690074/mod_resource/content/1/decisao_julho_2018.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021.

MOSSIN, Heráclito Antônio. **Compêndio de processo penal**: curso completo. São Paulo: Manole, 2010. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788520446423. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788520446423>. Acesso em: 22 set. 2021.

NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável estudos de direito fiscal. v. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005 *apud* BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário**: superando a ideia da arrecadação fiscal. XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 474-500, 13 nov. 2013, Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 5. ed. Madrid: Tecnos, 2012.

NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. 2 Ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

NONINO, Maria Esteves. O Recrudescimento do Direito Administrativo Sancionador na Sociedade de Riscos. **Revista Percurso** – Unicuritiba, v.2, n.19, 2016. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/238/1334>. Acesso em 26 jul. 2021.

OECD. Use of markers in leniency programs. **Working Party** n. 3 on Co-operation and Enforcement, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/cade/en/publications/papers/use-of-markers-in-leniency-programs>. Acesso em: 21 set. 2021.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9788530993962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530993962>. Acesso em: 24 set. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Tributação em torno de atos ilícitos**: noções gerais e imposto de renda. *In: ADAMY, Pedro Augusti – FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.) Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET.* São Paulo: Malheiros, 2018, p. 104-134.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Base erosion and profit shifting (BEPS)**. Paris, 2013. ISBN 978-92-64-19265-2. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page6. Acesso em: 20 ago. 2021.

OYAMA, Érico. **Lei de transação fiscal aproxima contribuintes e PGFN, mas ainda tem baixa adesão.** Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/lei-de-transacao-fiscal-aproxima-contribuintes-e-pgfn-mas-ainda-tem-baixa-adesao-21082020>. Acesso em: 20 ago. 2021.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação administrativa consensual: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador.** 2010. 332 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PAULA, Luiz Fernando de; MOURA, Rafael. Consequências Econômicas da Operação Lava-jato. **Revista eletrônica Valor Econômico.** Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/consequencias-economicas-da-operacao-lava-jato.ghtml>. Acesso em: 28 ago. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Intersecções 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 Augusti - FERREIRA NETO, Arthur M. (Coord.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 287-317.

_____. **Curso de Direito Tributário completo.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 560p.

PESSOA, Robertônio Santos. Constitucionalismo, estado e Direito Administrativo no Brasil. Pensar: **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v.14, n. 1, 2009. Disponível: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/827/1570>. Acesso em: 21 set. 2021.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo.** 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PITOLI, Adriano. **O problema da assimetria de informação no mercado de cursos superiores: o papel do provão.** 2004. 110 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia, Faculdade de Economia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Cap. 2, p.7. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tdc-09082004-124030/publico/dissertacao_prova.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

PRADO, Geraldo. Da delação premiada: aspectos de direito processual. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 159, fev. 2006, p. 10.

PRADO, Mariana Mota; CARSON, Lindsey; CORREA, Izabela. The Brazilian Clean Company Act: using institutional multiplicity for effective punishment. **Osgoode Hall Law Journal**, v. 11, n. 48. 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2673799. Acesso em: 10 jul. 2021.

PRZEPIORKA, Michell. **A tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos.** Direito Tributário Atual, n.º 35, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2016, p. 467-484. Disponível em: https://www.academia.edu/28103072/A_tributa%C3%A7%C3%A3o_de_rendimentos_provenientes_de_atos_il%C3%ADcitos. Acesso em: 23 set. 2021.

QUEIROZ, Livia da Silva. **A colaboração premiada e a tributação de valores oriundos de atividades ilícitas**. In: GOMES, Marcus Lívio – OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília: CARF, 2019, p. 311-357. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/livro-estudos-tributarios-e-aduaneiros.pdf>. Acesso em: 22 set. 2021.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade**. 2009. 211 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p.26-27. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4184>. Acesso em: 02 ago. 2021.

SABOYA, Keity Mara Ferreira de Souza. **Dimensões do Princípio do ne bis in idem**. 2012. 294 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Cap. 3. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/9274>. Acessado em: 26 jul. 2021.

SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação de poderes**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 186-187.

SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art.739-A do CPC. RDDT n° 145, out/07 p. 54, *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.2164.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786555592696. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592696>. Acesso em: 23 set. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

SHOUERI, Luiz Eduardo. **Natureza dos Acordos de Leniência para fins Tributários – Parte II**. São Paulo: Canal Fgv Youtube, 2020. 40 slides, color. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/natureza-acordos-de-leniencia-para-fins-tributarios-parte-ii> acessado em: 25 de fevereiro de 2021.

SILVA, Eduardo Araújo da. **Organizações criminosas: aspectos Penais e Processuais da Lei nº 12.850/13**. São Paulo: Atlas 2014.

SPAGNOLO, Giancarlo. **Leniency and Whistleblowers in Antitrust (August 2006)**. CEPR Discussion Paper n. 5794. Disponível em: http://www.cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=5794; Acesso em: 22 set. 2021.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil: volume i**. 58. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 933.

TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres; VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. Recife: Thomson Reuters Brasil, 1ª Ed. São Paulo 2021. E-book.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. *In*: REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, *apud* BACK, Alessandra; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **O interesse público tributário: superando a ideia da arrecadação fiscal**. XXII Congresso Nacional Conpedi/Uninove, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 492, 13 nov. 2013. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b99dab71519032b>. Acesso em: 12 ago. 2021.

_____. A cidadania fiscal múltipla. *In* REZENDE, Condorcet ULLA, Décio Carlos. Concepto y caracteres del acto administrativo. *In*: Vários autores. Acto administrativo. Buenos Aires: Astrea, 1982, *apud* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.458.

UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury (org.). **Internal Revenue Manuals: part 9.1.2.2**, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

_____. U.S Department Of The Treasury (org.). **Internal Revenue Manuals: part 9.6.2.2.1.1**, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

_____. U.S Department Of The Treasury (org.). **Internal Revenue Manuals: part 9.6.2.2**, 2021. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-002. Acesso em: 06 ago. 2021.

UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. U.S Department Of The Treasury. **FATCA**, Washington. DC. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Acesso em: 20 ago. 2021.

VALERO, Luiz Martins. **Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direito dos contribuintes**. *In* TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Maria Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano(coordenadores). Direito Tributário e processo administrativo aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240.

VARIAN, H. R. **Microeconomia: princípios básicos**. Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 655.

VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. **Colaboração premiada no processo penal brasileiro: introdução ao instituto e ao seu regramento normativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v2>. Acesso em: 10 ago. 2021.

_____. **Colaboração premiada no processo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. ISBN 9786550653941. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/132799426/v3>. Acesso em: 22 set. 2021.

_____. Compartilhamento de provas na colaboração premiada: limites à persecução penal baseada nos elementos de autoincriminação produzidos pelo delator. **RDU**, Porto Alegre, Volume 15, N. 87, 2019, p. 9-24, maio/jun. 2019, DPU Nº 87, maio/jun. 2019. Assunto especial – doutrina, Porto Alegre, p. 9-24, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3381>. Acesso em: 22 set. 2021.

VIEIRA, Caroline Sanselme. O Primeiro Acordo de Leniência Firmado no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico*. Porto Alegre, ano 3, nº 11, p. 91-98, abr./jun. 2005 *apud* ANDRADE, Flavio da Silva. Reflexões Sobre os Instrumentos de Consenso na Defesa da Concorrência: Acordo de Leniência e Termo de Compromisso de Cessação de Prática Antitruste. **Revista Cej**, Ano XXI, Nº 71, Brasília, p. 109-121, 25 out. 2016. Semestral. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-CEJ_n.71.10.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

WILS, Wouter P.J. The Use of Leniency in EU Cartel Enforcement: an Assessment after Twenty Years. 2016. Paper presented at King's College London Centre of European. **World Competition**, v. 39, n. 3, p. 327-388, set. 2016. Disponível em: <file:///Users/rogerioalvesdasilva/Desktop/TCC/SSRN-id2793717.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

ZAVASCKI, Teori. **PET 5738 DF**: decisão. 2015. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2016/01/DELACAO-CEARA.pdf>. Acesso em: 17 set. 2021.