

## INFORMAÇÕES FISCAIS COMO ELEMENTO PROBATÓRIO NO PROCESSO PENAL

Fiscal information as evidence in criminal procedure  
Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 164/2020 | p. 135 - 157 | Fev / 2020  
DTR\2019\42735

Pedro Adamy

Doutorando em Direito na Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Alemanha. Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor da Escola de Direito da PUC-RS. Presidente do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado em Porto Alegre. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2993-0124>  
pedro@pedroadamy.com.br

Área do Direito: Penal; Tributário

Resumo: O Estado Fiscal moderno pressupõe a cooperação e a participação do contribuinte na determinação e no cumprimento das obrigações tributárias. A legislação cria deveres informacionais aos contribuintes, que devem entregar às autoridades fiscais informações sobre as suas atividades individuais e empresariais. Em certos casos, tais informações podem ser usadas para incriminar o contribuinte, o que violaria a garantia constitucional contra a autoincriminação. Como consequência, as informações fiscais não podem ser usadas como elemento probatório no processo penal.

Palavras-chave: Obrigações do contribuinte – Informações fiscais – Autoincriminação – Elemento de prova – Proibição

Abstract: The modern Fiscal State presupposes the cooperation and participation of the taxpayer in the determination of the tax obligation. The legislation creates informational obligations on taxpayers, who must provide the tax authorities with information on their individual and corporate activities. In certain cases, such information may be used to incriminate the taxpayer, which would violate the constitutional right against self-incrimination. As a consequence, tax information can not be used as evidence in criminal proceedings.

Keywords: Taxpayer's duties – Fiscal information – Self-incrimination – Evidence – Interdiction

Sumário:

1 Introdução - 2 Complexidade, massificação e deveres informacionais do contribuinte - 4 Garantia constitucional contra a autoincriminação - 5 Vedação de utilização das informações fiscais no processo penal - Conclusão - Bibliografia

### 1 Introdução

Em estados fiscais modernos as autoridades possuem poderes para fiscalizar, investigar e solicitar documentação que julguem necessárias para a determinação dos tributos devidos. O contribuinte, por seu turno, é obrigado por lei a fornecer, detalhar e informar as autoridades fiscais para que estas possam determinar, com a máxima certeza possível, a matéria tributável e quantificar os tributos a serem recolhidos em favor do Estado. Quer isso dizer que a legislação cria obrigações ao contribuinte, por meio da instituição de deveres de coparticipação na administração tributária (Mitwirkungspflicht).

<sup>1</sup> Estes deveres são considerados instrumentais, uma vez que funcionam como meios necessários para o cumprimento da totalidade da obrigação tributária.<sup>2</sup>

Em grande medida, os deveres instrumentais impõem a obrigação de coparticipar na relação jurídico-tributária, instituindo obrigações de prestação de informações que auxiliarão as autoridades fiscais na determinação dos tributos devidos. Assim, transfere-se aos contribuintes o ônus informacional na complexa rede de obrigações e

deveres que compõem a obrigação tributária, desde o seu surgimento até a sua extinção. Em outras palavras: o estado fiscal moderno pressupõe a participação do cidadão-contribuinte no procedimento de determinação da obrigação tributária.<sup>3</sup>

Os contribuintes são legalmente obrigados a entregar ao Fisco informações que dizem respeito aos seus rendimentos ou às suas atividades empresariais. No entanto, não se resumem a estas. Os deveres instrumentais impostos aos contribuintes correspondem, em parte, à prestação das mais variadas formas de informações, documentos e comprovantes, que em muito superam a mera informação sobre grandezas monetárias e patrimoniais envolvidas nas atividades pessoais e empresariais.

Uma vez em posse de tais informações, as autoridades fazendárias poderão, de um lado, fiscalizar as atividades e verificar se os tributos devidos foram efetivamente pagos, ou verificar eventuais tributos devidos, efetuar o lançamento e iniciar os procedimentos para a cobrança de tributos ainda não pagos pelo contribuinte. De outro lado, poderão verificar a ocorrência de fatos que ensejam a aplicação da legislação tributária e, em certos casos, a aplicação de outras esferas da legislação, como a legislação criminal.

Este artigo enfrenta a questão sob o ponto de vista da valoração probatório das informações fiscais prestadas pelo contribuinte em virtude de obrigação legal. Ou seja, analisar-se-á se tais informações podem ser utilizadas como elemento probatório em seu prejuízo no âmbito da persecução criminal. É o que se passa objetivamente a fazer.

## 2 Complexidade, massificação e deveres informacionais do contribuinte

Albert Hensel, já em 1931, afirmava que “direito tributário é um direito massificado” (Steuerrecht ist Massenrecht).<sup>4</sup> E isso porque as normas tributárias se aplicam a um número indefinido de contribuintes que realizarem os fatos descritos na lei como sendo a hipótese de incidência do tributo. Essa qualidade também aumenta a natural complexidade do direito tributário. E isso por dois motivos principais: de um lado, exige que as leis sejam formuladas de forma geral o suficiente para englobar os mesmos casos em contextos sociais e fáticos bastante diferentes. De outro lado, o direito tributário como ramo jurídico massificado faz com que a administração tributária se torne cada vez mais complexa, ao exigir soluções cada vez mais rápidas para problemas de difícil solução e por multiplicar os centros decisórios, que podem ter entendimentos diversos para uma legislação que deveria ser aplicada igualmente a todos os contribuintes.<sup>5</sup> Essa característica determina um dever ao legislador, que deve observar que a técnica do direito tributário, para fins de simplificação e praticabilidade administrativa, “exige as hipóteses de incidência mais fáceis, cuja determinação crie o mínimo de dificuldade para a administração tributária.”<sup>6</sup>

O direito tributário é notadamente um ramo complexo do direito. A massificação do direito, o desenvolvimento tecnológico, a erosão das fronteiras nacionais, e tantos outros fatores contribuíram para que o direito tributário se tornasse cada vez mais complexo. A sociedade atual, vivenciando fenômenos até pouco desconhecidos (forte presença de tecnologia, comércio virtual, serviços prestados remotamente, facilidade de locomoção entre países, entre tantos outros) faz com que o legislador tributário tenha que se adequar à “enorme quantidade de situações fáticas da vida imagináveis” tornando o direito tributário ainda mais complexo. Essa complexidade tem um custo bastante alto: faz com que o direito tributário se afaste do cidadão, do contribuinte. A complexidade afasta o direito do seu destinatário.<sup>7</sup> Nas palavras de Ruppe, “um direito tributário complexo se manifesta não apenas nos custos para obtenção de recursos, mas também contribui para uma pior percepção sobre o tributo, porque fomenta antipatia e resistência ao pagamento dos tributos, diminui sua aceitação jurídica e traz frustração a todos os que trabalham com o direito tributário.”<sup>8</sup> Além disso, esse afastamento se manifesta na necessidade de os contribuintes terem intermediários (advogados, contadores, consultores, auditores etc.) para que possam cumprir suas obrigações tributárias.

Além disso, a massificação e a complexidade crescente levaram à transferência de atividades para o contribuinte. Assim, o cidadão se torna parte ativa na relação tributária, sendo obrigado a realizar tarefas que auxiliam o Estado na determinação do tributo eventualmente devido.<sup>9</sup> No âmbito do direito tributário, essa evolução resultou em uma relação de cooperação entre os contribuintes e a administração no que se refere às informações fiscais, deslocar para a esfera dos contribuintes uma série de tarefas que auxiliam e substituem a administração tributária na sua função de determinação, lançamento e cobrança dos impostos. Já não se mostra viável a determinação de toda a matéria tributável sem a estipulação de deveres cooperativos e participativos aos contribuintes.<sup>10</sup> Essa constatação já foi realizada também pelo Supremo Tribunal Federal, ao afirmar que

“[a] realidade da tributação impôs uma feição colaborativa à relação entre Estado e contribuintes, que vem sendo positivada em diversos diplomas legais e tratados internacionais. Esse novo referencial reforça a responsabilidade das duas partes na exata apuração dos tributos em geral, impondo a transparência como regra e reduzindo a praticamente zero o espaço para o segredo.”<sup>11</sup>

Em verdade, na atual realidade do direito tributário, a necessidade de imposição de deveres de cooperação ao contribuinte é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível ou facultativa. Como consequência, na atual sistemática tributária brasileira convivem dois lados de uma mesma moeda: de um lado, o Código Tributário Nacional prevê poderes amplos à autoridade para a fiscalização dos contribuintes. De outro lado, a legislação cria, cada vez com maior frequência, obrigações aos contribuintes e responsáveis de informar ao fisco sobre suas atividades, isto é, a legislação prevê obrigações de prestação de informações para contribuintes e terceiros que tenham relação com o fato econômico que fará surgir a obrigação tributária principal. Tais obrigações são definidas como obrigações acessórias, que têm a função de auxiliar o Fisco na determinação da obrigação principal, isto é, do tributo devido. Ainda, as obrigações acessórias correspondem a todos os outros deveres distintos do pagamento do tributo, quer positivos quer negativos, realizados em favor da administração tributária ou da fiscalização dos tributos. O CTN (LGL\1966\26) contém previsão expressa, no art. 113, § 2º, conceituando a obrigação acessória da seguinte forma: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Em grande medida, as obrigações acessórias compreendem os deveres informacionais. Quer isso dizer que a legislação estabelece deveres instrumentais aos contribuintes, estipulando a obrigação de informar ao fisco todos os elementos fáticos que possam ter, de acordo com critérios definidos em lei, relevância para a arrecadação ou para a fiscalização, isto é, para garantir a “efetividade da tributação”.<sup>12</sup> Tais obrigações são instrumentos para o controle do cumprimento da obrigação principal, ou seja, para o pagamento do tributo devido.<sup>13</sup>

Do ponto de vista do Estado, os deveres instrumentais de fornecer informações atuam como intermediários na obtenção dos dados fiscais, que refletem a realidade individual de cada contribuinte. Tais dados auxiliam a administração na determinação do crédito tributário e, posteriormente, na cobrança deste crédito. Do ponto de vista do contribuinte, representam a garantia que a fiscalização deverá respeitar as informações prestadas e, caso haja descompasso entre o que o contribuinte declarou e que o Fisco entende devido, o ônus de demonstrar a diferença recai sobre este último.<sup>14</sup>

Como consequência dessa natureza, as informações prestadas em virtude de obrigação prevista na legislação tributária têm, com o perdão da obviedade, natureza estritamente tributária. Ao prestar tais informações, o contribuinte cumpre seus deveres fiscais, sem considerações ulteriores que envolvam outras esferas jurídicas. As informações são prestadas ao Fisco, para que ele as utilize em sua atividade de fiscalização e, eventualmente, de lançamento em caso de tributo devido e não pago. A finalidade,

portanto, é única e exclusivamente fiscal. Neste contexto, as informações prestadas pelos contribuintes para fins de cumprimento de suas obrigações acessórias detêm uma dupla funcionalidade. De um lado, servem para a verificação da ocorrência do fato descrito em lei como suficiente e necessário para o surgimento da obrigação tributária. De outro, para verificar se o contribuinte cumpriu todas as obrigações acessórias previstas na legislação como de sua responsabilidade.<sup>15</sup>

Mais recentemente, no entanto, vem ganhando corpo a pretensão de reconhecer às obrigações acessórias terceira e quarta funções, com efeitos para além da esfera tributária: a de que as informações entregues pelo contribuinte à autoridade fiscal possam ser utilizadas na determinação e comprovação do cometimento de ilícitos penais. De um lado, na determinação do cometimento de ilícitos penais, uma vez que há vezes sustentando que as informações fiscais devam ser consideradas como confissão dos fatos declarados, com todas as consequências jurídico-processuais (inclusive processuais penais) daí advindas. De outro lado, na comprovação dos supostos ilícitos, pela utilização das informações fiscais no processo penal como elemento de prova contra os acusados.

Essas últimas duas funções trazem desafios relevantes para os direitos fundamentais do cidadão contribuinte. Assim, deve-se encontrar a solução jurídica adequada entre duas relações legítimas e, cada qual a sua maneira, protegidas pelo ordenamento constitucional brasileiro. De um lado, a obrigação de prestar informações e assegurar ao Fisco a persecução de seus interesses, especificamente o acesso aos dados relevantes no contexto da relação jurídica tributária, com vista à arrecadação dos tributos previstos na legislação; de outro lado, a proteção do acusado no processo penal, especificamente a de assegurar o respeito à vedação contra a autoincriminação.<sup>16</sup> Como afirma Costa Andrade,

“enquanto tais, os deveres de informação e cooperação que a lei tributária faz impender sobre o contribuinte, não contendem directamente com o nemo tenetur nem caem na sua área de tutela. Tal só se dá com a utilização ou valoração em processo penal dos dados de conteúdo autoincriminatório que o contribuinte foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária.”<sup>17</sup>

Esse é exatamente o cerne do presente artigo.<sup>18</sup> E o que se passa a analisar objetivamente.

#### 4 Garantia constitucional contra a autoincriminação

Como visto, o contribuinte é obrigado a prestar informações às autoridades fazendárias. Esse dever decorre de suas obrigações acessórias, que nada mais são do que deveres instrumentais em favor da fiscalização e da cobrança dos tributos devidos. Tais obrigações são derivadas da lei e o contribuinte não pode se negar a prestar tais informações. Com efeito, a negativa de prestação configura uma violação formal, sujeitando o contribuinte às sanções previstas na legislação tributária. Ainda, o simples fato de ter havido descumprimento das obrigações instrumentais, faz com que as multas pecuniárias aplicadas assumam a natureza de obrigação principal tributária (art. 113, § 3º, CTN (LGL\1966\26)).

Em matéria tributária, portanto, não existe direito ao silêncio ou a garantia de não produzir prova contra si mesmo.<sup>19</sup> Pelo contrário. A própria concepção de obrigação acessória é a de instrumentalizar deveres informacionais do contribuinte perante a fiscalização.<sup>20</sup> Como afirma Beckemper, “a vedação de autoincriminação existe nesta medida estrita, no entanto, apenas em processos criminais. Em outros procedimentos do estado a participação do cidadão é indispensável.”<sup>21</sup> Em termos singelos: a garantia é aplicável exclusivamente ao processo penal, não tendo correspondente no direito tributário.<sup>22</sup>

O cerne do problema surge quando ocorre a transposição das informações fiscais para o

processo penal, criando-se uma tensão entre a garantia constitucional de vedação de autoincriminação e a obrigatoriedade de prestação de informações tributárias. Deve-se anotar, com Costa Andrade, que

“não é função do nemo tenetur isentar o contribuinte do cumprimento dos seus deveres tributários, menos ainda legitimar a prática de ilícitos criminais, desde a Falsificação de documentos a actos de Fraude fiscal. Ele só protege contra a coerção no sentido da autoacusação e de uma condenação criminal assente na colaboração activa do arguido coactivamente imposta.”<sup>23</sup>

Com efeito, a garantia de que ninguém será obrigado a produzir prova contra si mesmo tem assento constitucional e legal. O art. 5º prevê que o preso terá o direito de permanecer calado, sem que isso o prejudique ou traga qualquer consequência na determinação de sua culpabilidade.<sup>24</sup> Assim a previsão constitucional:

“Art. 5º [...]

LXIII – o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado.” (grifo nosso)

Da mesma forma, o Código de Processo Penal traz previsão sobre o silêncio do acusado e sobre a inexistência de quaisquer consequências para os acusados que decidam se calar perante o juízo penal. Veja-se:

“Art. 186. Depois de devidamente qualificado e cientificado do inteiro teor da acusação, o acusado será informado pelo juiz, antes de iniciar o interrogatório, do seu direito de permanecer calado e de não responder perguntas que lhe forem formuladas.

Parágrafo único. O silêncio, que não importará em confissão, não poderá ser interpretado em prejuízo da defesa.” (grifo nosso)

Somada às previsões constitucional e legal, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece, há décadas, a garantia da vedação de autoincriminação como sendo uma garantia fundamental decorrente do Estado de Direito. A decisão abaixo transcrita é exemplo do entendimento consolidado do Tribunal. Veja-se:

“O Estado (...) também não pode constrangê-los a produzir provas contra si próprios ( RTJ 141/512), em face da cláusula que lhes garante, constitucionalmente, a prerrogativa contra a autoincriminação. Aquele que sofre persecução penal instaurada pelo Estado tem, entre outras prerrogativas básicas, (a) o direito de permanecer em silêncio, (b) o direito de não ser compelido a produzir elementos de incriminação contra si próprio nem de ser constrangido a apresentar provas que lhe comprometam a defesa e (c) o direito de se recusar a participar, ativa ou passivamente, de procedimentos probatórios que lhe possam afetar a esfera jurídica, tais como a reprodução simulada (reconstituição) do evento delituoso e o fornecimento de padrões gráficos ou de padrões vocais para efeito de perícia criminal [...] A invocação da prerrogativa contra a autoincriminação, além de inteiramente oponível a qualquer autoridade ou agente do Estado, não legitima, por efeito de sua natureza eminentemente constitucional, a adoção de medidas que afetem ou que restrinjam a esfera jurídica daquele contra quem se instaurou a persecutio criminis nem justifica, por igual motivo, a decretação de sua prisão cautelar. O exercício do direito ao silêncio, que se revela insuscetível de qualquer censura policial e/ou judicial, não pode ser desrespeitado nem desconsiderado pelos órgãos e agentes da persecução penal, porque a prática concreta dessa prerrogativa constitucional – além de não importar em confissão – jamais poderá ser interpretada em prejuízo da defesa.”<sup>25</sup>

A decisão, à qual muitas outras podem ser somadas, é relevante por três razões principais: em primeiro lugar, por reconhecer que nenhum acusado pode ser compelido a produzir prova contra si mesmo, ou obrigado a apresentar provas que comprometam a sua defesa. Em segundo lugar, ao determinar que o acusado pode se negar a participar, ativa ou passivamente, de procedimentos que afetam seus interesses e sua defesa. Por

fim, em terceiro lugar, ao decidir que essa garantia é oponível a qualquer autoridade estatal, não se limitando aos agentes competentes para a persecução criminal. Em qualquer uma dessas facetas, a garantia constitucional contra a autoincriminação atua protegendo o acusado no processo penal.<sup>26</sup> Importante ressaltar que a vedação de autoincriminação não afeta a obrigação de o contribuinte prestar as informações previstas em lei.<sup>27</sup> No entanto, impede que as autoridades – tributárias ou não – obriguem o contribuinte a prestar informações que sabidamente o incriminarão.<sup>28</sup>

No âmbito processual penal a vedação de autoincriminação possui, em termos gerais, de duas funções distintas: de um lado, tem função preventiva “impedindo soluções que façam recair sobre o arguido a obrigatoriedade de fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua condenação”.<sup>29</sup> De outro lado, tem função repressiva, “obrigando à desconsideração de meios de prova recolhidos com aproveitamento duma colaboração imposta ao arguido.”<sup>30</sup> Para o que interessa ao objeto do presente estudo, a função repressiva deve ser melhor analisada.

A função repressiva exige que elementos probatórios produzidos pelo acusado com finalidades diversas da persecução penal não sejam consideradas ou valoradas no processo criminal. Assim, a partir do momento em que as finalidades para as quais as informações estão sendo utilizadas deixam de ser exclusivamente fiscais, e passam a ter objetivos de penalização no âmbito do processo criminal, tem-se a aplicação da garantia de vedação de autoincriminação.<sup>31</sup> E isso por uma razão bastante singela: as informações foram entregues em virtude de obrigação legal, não por escolha livre e facultativa do acusado. Em outras palavras, não houve voluntariedade na entrega de tais informações.

A utilização de informações prestadas pelo contribuinte no âmbito tributário não pode levar à violação da regra de que ninguém é obrigado a produzir prova contra si mesmo. Dessa forma, como o contribuinte está obrigado a prestar informações às autoridades fiscais, a utilização de tais informações para finalidades diversas da fiscalização tributária faria com que as garantias constitucional e legal fossem indiretamente tornadas sem efeito.<sup>32</sup> À mesma conclusão chega Costa Andrade, ao afirmar que “a tutela absoluta que a Constituição reserva ao nemo tenetur tem como reverso a proibição – igualmente absoluta – da mudança de fim dos dados auto-incriminatórios da área do direito (tributário), onde eles foram coercivamente produzidos, para o campo do processo penal”.<sup>33</sup>

Essa distinção é fundamental. As informações prestadas por força de mandamento legal, constituindo obrigação acessória, isto é, dever instrumental em favor da fiscalização e cobrança dos tributos, não têm natureza voluntária. Nas palavras de Seer

“os procedimentos tributários não podem ir de encontro às garantias processuais penais do acusado. Esse ponto tem reflexo direto da seguinte forma: durante o procedimento tributário o contribuinte não pode se negar a prestar todas as informações requisitadas pela autoridade, ou seja, não possui o direito de negar cooperação (Mitwirkungsverweigerungsrecht). No processo penal, o acusado tem o direito constitucionalmente garantido (art. 2, inc. I, alínea 1 Lei Fundamental), tendo aplicação a proibição de autoincriminação (nemo tenetur se ipsum accusare – ninguém pode ser obrigado a ser seu próprio acusador!).”<sup>34</sup>

As considerações anteriores apontam para uma conclusão. A não voluntariedade da prestação de informações por parte do contribuinte deve ser considerada como elemento essencial quando da tentativa de consideração penal de informações tributárias prestadas. Como consequência desta obrigatoriedade, a utilização de tais informações sem seu adequado tratamento jurídico-processual acarretará violação à garantia de silêncio do acusado.<sup>35</sup> Essa também foi a constatação realizada pela Corte Europeia de Direitos Humanos, ao notar que “o direito de não se autoincriminar está, no entanto, primordialmente preocupado em respeitar a vontade de uma pessoa acusada de permanecer em silêncio.”<sup>36</sup> No entanto, informações entregues coercitivamente, sob

pena de multa, às autoridades fiscais não podem ser livremente utilizadas no processo penal. É o que se passa a analisar.

## 5 Vedação de utilização das informações fiscais no processo penal

De todo o acima exposto, percebe-se que as informações fiscais prestadas pelos contribuintes podem conter elementos potencialmente incriminadores. A sua utilização como elementos de prova no processo penal, portanto, é questionável diante da vedação constitucionalmente garantida contra a autoincriminação. O conflito entre duas finalidades estatais legítimas e constitucionalmente protegidas, nomeadamente a persecução e punição criminal e a proteção da garantia contra a autoincriminação, demanda uma solução constitucional adequada. Tendo em vista se tratar de uma garantia fundamental, cujo fundamento último é a proteção da liberdade do cidadão, deve-se levar em consideração as diferentes decorrências que advêm do direito ao silêncio e da vedação de produzir provas contra si mesmo.

Essa solução pode ser encontrada na experiência internacional e, com proveito, ser aplicada à realidade constitucional brasileira. O Código Tributário alemão (Abgabenordnung) prevê a imprestabilidade das informações fiscais quando a sua utilização possa prejudicar o cidadão em um processo de natureza sancionatória penal. Quer isso dizer que haverá uma vedação de utilização da prova (Verwertungsverbot) no âmbito de um processo penal, caso estas informações tenham sido angariadas em virtude do cumprimento de obrigações legais no âmbito extrapenal.<sup>37</sup> Nas palavras de Seer, “o §393, II, do Código Tributário reconhece expressamente uma vedação de valoração apenas quando o contribuinte se incrimina por tipos penais extratributários ao cumprir suas obrigações de cooperação”.<sup>38</sup>

Como referido, é elucidativa a previsão do Código Tributário alemão, no sentido de vedar à autoridade o uso de medidas coercitivas para a obtenção de informações que podem incriminar o sujeito passivo. Assim dispõe o §393 do referido diploma:

“(1) Os direitos e obrigações dos contribuintes e da Administração tributária, no processo fiscal e no processo penal, regem-se pelas disposições aplicáveis, respectivamente, ao processo fiscal e ao processo penal. No processo fiscal, no entanto, não serão admitidas medidas coercitivas (§328) contra o contribuinte se este, em virtude delas, vier a ser obrigado a se incriminar em razão de crimes tributários ou de infrações administrativas por ele cometidas. Esta regra se aplica sempre que contra ele tenha sido instaurado processo penal em razão de tais atos. O contribuinte deve ser informado a respeito de tal instauração quando houver oportunidade.

(2) Caso cheguem ao conhecimento do Ministério Público ou do Tribunal fatos ou elementos de prova constantes das informações fiscais, que o contribuinte, antes da instauração do processo penal ou ignorando a sua instauração, tenha revelado à autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações tributárias, essas informações não poderão ser usadas contra ele para a persecução de um fato que não seja um crime tributário. Essa disposição não tem aplicação para atos típicos para os quais haja interesse público relevante (§30, 4, n. 5)”.<sup>39</sup> (grifo nosso)

A mera leitura do dispositivo demonstra que, no sistema alemão, a vedação de utilização de medidas coercitivas para a obtenção de elementos de provas contra o contribuinte por meio de procedimentos fiscais é concretização legal das garantias constitucionais sobre a autoincriminação (Selbstbezichtigung). Diante de tais disposições, o Tribunal Constitucional Federal alemão decidiu pela vedação de mudança de finalidade ou pela vedação de valoração no processo penal das informações fiscais prestadas em virtude de obrigação legal. Nas palavras do Tribunal Constitucional Federal alemão,

“No entanto, a razoabilidade da obrigação irrestrita de fornecer informações não justifica que o acusado também deva contribuir para sua própria condenação criminal. O direito ao silêncio constitucionalmente imposto seria ilusório se uma declaração autoincriminatória produzida fora do processo penal pudesse, contra a sua vontade, ser

usada contra para fins penais. Uma declaração obrigatória e autoincriminatória só é constitucionalmente admissível quando acompanhada de uma proibição de utilização no âmbito da persecução criminal.”<sup>40</sup>

No Brasil, mesmo inexistindo disposição semelhante, o impedimento de utilização de meios coercitivos pode ser oposto contra qualquer autoridade estatal, seja ela competente para a persecução criminal ou não. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “a invocação do direito ao silêncio é inteiramente oponível a qualquer autoridade ou agente do Estado, e o exercício dessa prerrogativa constitucional não legitima a adoção de medidas que afetem ou que restrinjam a esfera jurídica daquele contra quem se instaurou a ‘persecutio criminis’.”<sup>41</sup>

A garantia da vedação de autoincriminação traz consigo uma obediência à passividade<sup>42</sup> do acusado, atribuindo o ônus ao acusador, sem que haja quaisquer deveres do primeiro para com o segundo. A obtenção dos fatos e das provas, portanto, é dever exclusivo do acusador, resguardando-se ao acusado a sua passividade que não o autoincrimina.<sup>43</sup> O ônus compete ao órgão acusador, que “não pode se esquivar da incumbência de fazer da instrução criminal a sua estratégia oportunidade de produzir material probatório substancialmente sólido em termos de comprovação da existência de fato típico e ilícito, além da culpabilidade do acusado.”<sup>44</sup> Como visto, as informações fiscais são prestadas de forma positiva, ativa, pelo cidadão como decorrência de obrigações legais. Não há passividade, mas atuação concreta e positiva do contribuinte.

Utilizar como prova contra o acusado as informações, as quais estava obrigado a oferecer, violaria “o efetivo direito a não se autoincriminar [que] constitui uma das mais eminentes formas de densificação da garantia do processo acusatório e do direito à presunção de não culpabilidade.”<sup>45</sup> A sua utilização equivale ao constrangimento de obrigar o acusado a produzir as provas que serão utilizadas para fundamentar a sua condenação, o que viola a garantia constitucional. O direito ao silêncio do acusado, no entanto, deve ser resguardado, uma vez que “corresponde a garantia fundamental intrínseca do direito constitucional de defesa, a mera recusa de manifestação por parte do paciente não pode ser interpretada em seu desfavor.”<sup>46</sup> A vedação de autoincriminação também traz como consequência que as autoridades estatais busquem outras formas de provas ou evidências, e que essa busca não seja negligente diante de elementos já existentes.<sup>47</sup> Quer isso dizer que as informações fiscais não podem ser tomadas como elemento central, que permitiriam às autoridades da persecução criminal renunciarem a coleta de demais provas ou indícios.

À mesma conclusão chega Kuhlen ao afirmar que “as informações, que o sonegador fez em cumprimento de suas obrigações tributárias, não podem ser, dessa forma, utilizadas para o seu indiciamento e sua condenação pelo crime de sonegação cometido.”<sup>48</sup> No exato mesmo sentido, Beckemper afirma que “finalmente, o §393, n. 2, ponto 1, do Código Tributário Nacional exclui a utilização no processo penal de informações prestadas pelo contribuinte em processos fiscais.”<sup>49</sup> Idêntica posição é defendida por Rogall:

“A proibição (de valoração) configura o instrumento que impede a violação de uma posição protegida como um direito fundamental. A proteção através da proibição de utilização ou valoração é, por isso, constitucionalmente imposta. Ela não comporta relativizações, uma vez que a instrumentalização do arguido para a sua própria condenação, é sempre uma instrumentalização inequívoca, mesmo em se tratando de perseguir os crimes mais graves.”<sup>50</sup>

A Corte Europeia de Direitos Humanos foi chamada a decidir casos envolvendo a utilização de provas obtidas por meios coercitivos ou compulsórios. No famoso caso *Saunders vs. United Kingdom*, a CEDH determinou que não se utilizassem provas obtidas por um órgão estatal extrajudicial, ainda que elas pudessem estar no interesse da acusação. Nesse sentido, a Corte de Direitos Humanos deixou registrado que

“[o] interesse público não pode ser invocado para justificar o uso de informações obtidas compulsoriamente em uma investigação não judicial para incriminar o acusado durante o julgamento. É digno de nota a este respeito que, de acordo com a legislação pertinente, as declarações obtidas ao abrigo de competências obrigatórias pelo órgão estatal contra fraudes relevantes não podem, como regra geral, ser apresentadas como prova no julgamento posterior do interessado. Além disso, o fato de as declarações terem sido feitas pelo requerente antes da sua acusação não impede que a sua utilização posterior no processo penal constitua uma violação do direito [a não produzir prova contra si mesmo].”<sup>51</sup>

Seguindo o mesmo caminho, o Reino Unido aprovou uma importante mudança em sua legislação sobre provas no processo criminal, prevendo que informações angariadas de forma coercitiva não podem ser usadas em processos de natureza penal.<sup>52-53</sup>

O Estado-acusador tem o ônus de provar, com base em outros indícios ou elementos de prova, que o contribuinte cometeu as ilegalidades, não podendo assentar a sua acusação exclusivamente nas informações oferecidas como meio de cumprimento de suas obrigações acessórias. Em poucas palavras: não há um dever de o contribuinte colaborar com o Estado acusador.<sup>54</sup> Isso corresponderia a “transformar o acusado em instrumento enganoso de sua própria condenação”.<sup>55</sup> Sobre isso, afirma Reiter que

“o risco de uma violação da garantia absoluta da não autoincriminação do acusado no processo penal foi reconhecida pelo legislador e concretizou isso de forma geral pelo estabelecimento de um direito de negar a prestação de informações (Auskunftsverweigerungsrecht). Por meio disso, a obtenção das informações fica suspensa, e a garantia do princípio do ‘nemo tenetur se ipsum prodere’ é obedecida de forma abrangente.”<sup>56</sup>

A utilização de informações fiscais como elemento probatório no processo penal corresponderia a uma autoincriminação compulsória, uma vez que decorreria de informações obtidas em decorrência de obrigações legais, sem qualquer voluntariedade por parte do contribuinte-acusado. Apenas a sua exclusão do rol de provas a serem valoradas no processo seria capaz de concretizar, garantir e promover o direito fundamental de não produzir provas contra si mesmo.

Importante argumento a fortalecer a vedação de utilização de informações fiscais está presente na manifestação do Tribunal Constitucional Federal alemão, ao determinar que as informações fiscais prestadas estão protegidas pela confiança do cidadão depositada na atuação estatal. Assim, “O princípio da proteção da confiança tem hierarquia constitucional no Estado de Direito. O cidadão deve ser capaz de prever as possíveis intervenções estatais contra ele e ser capaz de se comportar de acordo com elas.”<sup>57</sup> Também no Brasil o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança possuem papel relevante. Como decorrência direta do Estado de Direito, eles atuam de forma multidimensional, protegendo diferentes pretensões e garantindo direitos distintos. No que interessa ao presente estudo, o contribuinte confia que as informações que ele está obrigado a entregar serão usadas para a determinação da matéria tributável e a verificação da correção no pagamento dos tributos devidos. A mudança na finalidade da utilização das informações, do tributário para o penal, faz com que elas percam a sua natureza probatória, uma vez que prestadas compulsoriamente, sob pena de multa e outras sanções previstas no âmbito fiscal.

Em termos singelos: o contribuinte confia que as informações serão usadas para fins tributários. E essa confiança precisa ser protegida, sob pena de violarmos a segurança jurídica, a confiança legítima e, ao final, a garantia constitucional contra a autoincriminação.

## Conclusão

As considerações acima permitem chegar a algumas conclusões. Em primeiro lugar, os

estados fiscais modernos pressupõem a colaboração e a participação dos contribuintes na realização das atividades tributárias. Nesse sentido, a legislação cria obrigações aos contribuintes diversas do pagamento do tributo. Tais obrigações constituem, em grande medida, deveres instrumentais de fornecer informações às autoridades fiscais sobre as suas atividades individuais e empresariais.

Em segundo lugar, a Constituição brasileira garante aos acusados o direito ao silêncio. Como decorrência desta garantia fundamental, tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem, no direito constitucional brasileiro, o direito fundamental contra a autoincriminação. Este direito protege os acusados contra qualquer forma – ativa ou passiva – de obrigação de colaborar com o Estado acusador. Nesse ponto, a voluntariedade é o elemento central, sendo requisito essencial para qualificar a entrega de informações como sendo ou não sendo autoincriminadora. Em virtude de sua natureza de obrigação legal, as informações fiscais não são prestadas de forma voluntária, mas sob a ameaça da cominação de penas e multas ao contribuinte.

Em terceiro lugar, como decorrência das premissas acima, as informações fiscais prestadas em decorrência de legislação não podem ser usadas no processo penal. A experiência internacional, nomeadamente na Alemanha, oferece uma solução condizente com a realidade constitucional brasileira. De acordo com as disposições do Código Tributário alemão, as informações fiscais prestadas pelo contribuinte não podem ser usadas em processos penais (Verwertungsverbot). Essa mesma posição já foi adotada pela Corte Europeia de Direitos Humanos e foi, em grande medida, transformada em lei no Reino Unido.

Por fim, outro argumento a fundamentar a posição da imprestabilidade das informações fiscais no processo penal diz respeito à proteção da confiança do contribuinte, que presta as informações confiando que serão usadas pela autoridade fiscal para a determinação da matéria tributável.

#### Bibliografia

ADAMY, Pedro. Confissão tributária e sua eficácia no processo penal. In: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (org.). Crimes contra a ordem tributária. Coimbra/São Paulo: Almedina, 2019.

ADAMY, Pedro. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no Processo Penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ALLDRIDGE, Peter. Criminal Justice and Taxation. Oxford: Oxford University Press, 2017.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BECKEMPER, Katharina. Nemo tenetur-Grundsatz im Steuerstrafrecht. Verwertbarkeit einer gescheiterten Selbstanzeige? Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, v. 05, 2012.

BIRK, Dieter. Steuerrecht. 12. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2009.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BÖSE, Martin. Wirtschaftsaufsicht und Strafverfolgung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

BOTTINO, Tiago. O direito ao silêncio na jurisprudência do STF. São Paulo: Elsevier, 2009.

BRUDER, Michael. Beweisverwertungsverbote im Steuerrecht und Steuerstrafrecht. Bern: Lang, 2000.

COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014.

DOURADO, Ana Paula; DIAS, Augusto Silva. Information duties, aggressive tax planning and the nemo tenetur se ipsum accusare in light of Article 6 (1) of the ECHR, In: KOFLEER, Georg; MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale (ed.). Taxation and Human Rights in Europe and the World. Amsterdam: IBDF, 2011.

DRIPPS, Donald A. The Substance-Procedure Relationship in Criminal Law. In: DUFF, Ra; GREEN, Stuart (ed.). Philosophical Foundations of Criminal Law. Oxford: Oxford University Press, 2011.

DRÜEN, Klaus-Dieter. Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen. Tübingen: Mohr Siebeck, 2012.

Eckhoff, Rolf. Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 1999.

ESTELLITA SALOMÃO, Heloísa. A direito humano de não cooperar na própria incriminação, a proteção ao domicílio e a fiscalização tributária. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 26, 1999, p. 129-142.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação acessória e limites de imposição. In: TORRES, Heleno (org.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2005.

GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Jurisprudencia Constitucional Tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

GREENAWALT, Kent. Interpreting the Constitution. Oxford: Oxford University Press, 2015.

HENSEL, Albert. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz. VJSchrStFR, 1931.

ISENSEE, Josef. Die typisierende Verwaltung. Berlin: Duncker und Humblot, 1976.

KICHHOF, Paul. Bundessteuergesetzbuch. Heidelberg: C:F. Müller, 2011.

KIRCHHOF, Gregor. Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren. Berlin: Duncker und Humblot, 2005.

KIRCHHOF, Gregor. Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts. Heidelberg: C.F. Müller, 2011.

KUHLEN, Lothar. Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung. Heidelberg: C.F. Müller, 2012.

LIPTON, Paul. Constitutional Rights in Criminal Tax Investigations. American Bar Association Journal, v. 53, 1967.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). Novo Código Tributário Alemão. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense; IBDT, 1978.

PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo – O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RANDT, Karsten. Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren. In:

WIDMANN, Werner. Steuervollzug im Rechtsstaat. Colônia: Otto Schmidt, 2008.

REITER, Christian. "Nemo tenetur se ipsum prodere" und Steuererklärungspflicht: Zur Strafbarkeit der wiederholenden Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern im anhängigen Steuerstrafverfahren. München: Utz Verlag, 2007.

RUEGENBERG, Guido. Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs – und Strafverfahren. Colônia: Otto Schmidt, 2001.

SALDITT, Franz. Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung. In: MELLINGHOFF, Rudolf. Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 2015.

SCHMIDT, Michael. Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht. Berlin: Duncker und Humblot, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEER, Roman. Kriminalisierung des Steuerbürgers. Die Steuerberatung, 2006.

SEER, Roman. Steuerstraf – und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren. In: TIPKE, Klaus, LANG; Joachim (org.). Steuerrecht. 23. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2018.

---

1 SCHMIDT, Michael. Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht. Berlin: Duncker und Humblot, 1998. p. 143 e ss.; SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 461 e ss.; COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014, p. 390 e ss.

2 Sobre o tema, veja-se ADAMY, Pedro. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no Processo Penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (org.). Tributação do ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 215-239.

3 DRÜEN, Klaus-Dieter. Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen. Tübingen: Mohr Siebeck, 2012. p. 234 e ss.; ESTELLITA SALOMÃO, Heloísa. A direito humano de não cooperar na própria incriminação, a proteção ao domicílio e a fiscalização tributária. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 26, 1999, p. 129 e ss.

4 HENSEL, Albert. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz. VJSchrStFR, 1931 p. 474.

5 ISENSEE, Josef. Die typisierende Verwaltung. Berlin: Duncker und Humblot, 1976. p. 133; KIRCHHOF, Paul. Gleichheit vor dem Gesetz. MaunzDürigKommGG, p. 306e ss.; ECKHOFF, Rolf. Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Colônia: Otto Shcmitt, 2000. p. 49.

6 HENSEL, Albert. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz. VJSchrStFR, 1931. p. 474.

7 KICHHOF, Paul. Bundessteuergesetzbuch. Heidelberg: C:F. Müller, 2011, p. 6.

8 RUPPE, Gerhard. Steuergleichheit. DStJG 21, p. 35.

9 KIRCHHOF, Gregor. Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren.

Berlin: Duncker und Humblot, 2005. p. 195 e ss.

10 DOURADO, Ana Paula; DIAS, Augusto Silva. Information duties, aggressive tax planning and the nemo tenetur se ipsum accusare in light of Article 6 (1) of the ECHR, In: KOFLER, Georg; MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale (ed.). Taxation and Human Rights in Europe and the World. Amsterdam: IBDF, 2011. p. 132 e ss.

11 STF, RE 601.314, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, publicado em 16.09.2016.

12 PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 77.

13 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 150; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação acessória e limites de imposição. In: TORRES, Heleno (org.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 268 e ss.

14 BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 82.

15 BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 82.

16 SALDITT, Franz. Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung. In: MELLINGHOFF, Rudolf. Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 2015. p. 284-286.

17 COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014. p. 401. (grifos no original)

18 Uma advertência deve ser feita: o objeto do presente artigo está delimitado às informações prestadas no âmbito das obrigações acessórias legalmente previstas. Outras informações, prestadas por meio de instrumentos distintos, como a denúncia espontânea ou confissões no âmbito de programas de regularização fiscal, devem ser tratadas de forma específica. Sobre este último tema, veja-se ADAMY, Pedro. Confissão tributária e sua eficácia no processo penal. In: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (org.). Crimes contra a ordem tributária. Coimbra/São Paulo: Almedina, 2019. p. 399-426.

19 RUEGENBERG, Guido. Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren. Colônia: Otto Schmidt, 2001, p. 197; GREENAWALT, Kent. Interpreting the Constitution. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 302.

20 Veja-se, a esse respeito, a monografia de PAULSEN, Leandro. Capacidade colaborativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 65 e ss.

21 BECKEMPER, Katharina. Nemo tenetur-grundsatz im Steuerstrafrecht. Verwertbarkeit einer gescheiterten Selbstanzeige? Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, v. 05, 2012, p. 222.

22 BÖSE, Martin. Wirtschaftsaufsicht und Strafverfolgung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005. p. 482, SALDITT, Franz. Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung. In: MELLINGHOFF, Rudolf. Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 2015. p. 282 e ss.

23 COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs

Nunes, v. LVII, t. I, 2014, p. 422; no mesmo sentido, negando a aceitação de uma recusa total (Totalverweigerung) na prestação de informações fiscais ao acusado no processo penal, RANDT, Karsten. Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren. In: WIDMANN, Werner. Steuervollzug im Rechtsstaat. Colônia: Otto Schmidt, 2008, p. 267.

24 No direito brasileiro, veja-se QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo – O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 77 e ss. A autora ainda afirma a possibilidade da verdação de autoincriminação ter eficácia ainda que anterior à persecução criminal. Cf. p. 464 e ss.

25 STF, HC 99.289, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, publ. 04.08.2011 (grifo nosso).

26 ESTELLITA SALOMÃO, Heloísa. O direito humano de não cooperar na própria incriminação, a proteção ao domicílio e a fiscalização tributária. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. Vol. 26, 1999. p. 132 e ss.

27 RANDT, Karsten. Verhältnis zwischen Besteuerungs – und Steuerstrafverfahren. In: WIDMANN, Werner. Steuervollzug im Rechtsstaat. Colônia: Otto Schmidt, 2008. p. 266 e ss.; COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014, p. 423 e ss.

28 BÖSE, Martin. Wirtschaftsaufsicht und Strafverfolgung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 488; RUEGENBERG, Guido. Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren. Colônia: Otto Schmidt, 2001, p. 1170 e ss.

29 Tribunal Constitucional Português, Acórdão 340/2013, Diário da República, data 11.11.2013, p. 33119.

30 Idem.

31 DOURADO, Ana Paula; DIAS, Augusto Silva. Information duties, aggressive tax planning and the nemo tenetur se ipsum accusare in light of Article 6 (1) of the ECHR. In: KOFLER, Georg, MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale (ed.). Taxation and Human Rights in Europe and the World. Amsterdam: IBDF, 2011. p. 137.

32 SEER, Roman. Kriminalisierung des Steuerbürgers. Die Steuerberatung, 2006, p. 08.

33 COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014, p. 433.

34 SEER, Roman. Kriminalisierung des Steuerbürgers. Die Steuerberatung, 2006, p. 09.

35 Como afirma Queijo, “de um lado, o nemo tenetur se detegere e o direito ao silêncio são indissociáveis, visto que o direito de calar é uma significativa decorrência de que “ninguém é obrigado a se autoincriminar”. De outro, não se pode negar que a equiparação do nemo tenetur se detegere ao direito ao silêncio é bastante restritiva.”. Cf. QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo – O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 232 e ss.

36 ECHR, Saunders vs. United Kingdom, Case 43/1994/490/572, julgado em 17.12.1996.

37 BRUDER, Michael. Beweisverwertungsverbote im Steuerrecht und Steuerstrafrecht. Bern: Lang, 2000, p. 83 e ss.; BIRK, Dieter. Steuerrecht. 12. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2009. p. 148.

38 SEER, Roman. Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren. In: TIPKE, Klaus, LANG; Joachim (org.). Steuerrecht. 23. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2018. p. 1554-1555.

39 No original: "(1) Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel (§ 328) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.

(2) Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5) besteht". Para uma tradução do texto integral, não atualizado, da Abgabenordnung veja-se NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). Novo Código Tributário Alemão. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense; IBDT, 1978.

40 BVerfG v. 15.10.2004 - 2 BvR 1316/04. No original: „Die Zumutbarkeit einer solchen uneingeschränkten Auskunftspflicht rechtfertigt es aber nicht, dass der Auskunftspflichtige zugleich zu seiner strafrechtlichen Verurteilung beitragen muss. Das verfassungsrechtlich gebotene Schweigerecht im Strafverfahren wäre illusorisch, wenn eine außerhalb des Strafverfahrens erzwungene Selbstbezeichnung gegen seinen Willen strafrechtlich gegen ihn verwendet werden dürfte. Eine zwangsweise herbeigeführte Selbstbezeichnung ist daher verfassungsrechtlich nur dann zulässig, wenn sie mit einem strafrechtlichen Verwertungsverbot einhergeht". Disponível em: [[https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/03/rk20080331\\_2bv](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/03/rk20080331_2bv)] (último acesso em: 27.01.2019). Posição contrária foi assumida pelo Tribunal Constitucional Português ao analisar questão envolvendo a utilização e valoração de informações fiscais no processo penal. Decidiu o Tribunal: "Assim, numa ponderação entre o princípio nemo tenetur se ipsum accusare e a restrição que ao mesmo é imposta no caso concreto e os valores constitucionais que se pretendem salvaguardar com essa restrição, é de entender que a mesma não se revela desproporcionada. Pelo exposto, há que concluir que a interpretação normativa em questão não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o direito à não autoincriminação, incluído nas garantias de defesa do arguido em processo penal, asseguradas no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição, nem qualquer dos restantes direitos constitucionais invocados pelo Recorrente." Tribunal Constitucional Português, Acórdão 340/2013, Diário da República, data 11.11.2013, p. 33121.

41 STF, HC 99.289, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, publicado em 04.08.2011 (grifo nosso). Sobre a posição jurisprudencial, veja-se, em especial, BOTTINO, Tiago. O direito ao silêncio na jurisprudência do STF. São Paulo: Elsevier, 2009.

42 REITER, Christian. "Nemo tenetur se ipsum prodere" und Steuererklärungspflicht: Zur Strafbarkeit der wiederholenden Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern im anhängigen Steuerstrafverfahren. München: Utz Verlag, 2007. p. 45.

- 43 Exemplificativamente, vejam-se as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça: RHC 57.750/RJ, Sexta Turma, Rel. Min. Sebastiao Reis Júnior, publicado em 14.06.2016; RHC 52.067/DF, Quinta Truma, Rel. Min. Jorge Mussi, publicado em 03.02.2015; HC 243.034/SP, Rel. Min. Laurita Vaz, publicado em 02.09.2014; REsp 1.361.174/RS, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, publicado em 10.06.2014.
- 44 STF, HC 101.909, Segunda Turma, Rel. Min. Ayres Britto, publicado em 10.06.2012.
- 45 STF, HC 91.654, Primeira Turma, Rel. Min. Ayres Britto, publicado em 07.11.2008.
- 46 STF, HC 91.514, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 10.05.2008.
- 47 DRIPPS, Donald A. The Substance-Procedure Relationship in Criminal Law. In: DUFF, Ra; GREEN, Stuart (ed.). Philosophical Foundations of Criminal Law. Oxford: Oxford University Press, 2011. p. 420.
- 48 KUHLEN, Lothar. Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung. Heidelberg: C.F. Müller, 2012. p. 162.
- 49 BECKEMPER, Katharina. Nemo tenetur-grundsatz im Steuerstrafrecht. Verwertbarkeit einer gescheiterten Selbstanzeige? Zeitschrift fu ¨ r Internationale Strafrechtsdogmatik, v. 05, 2012, p. 223.
- 50 ROGALL, Klaus. Das Verwendungsverbot des § 393 II AO. apud COSTA ANDRADE, Manuel da. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Boletim de Ciências Econômicas. Homenagem aos Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, v. LVII, t. I, 2014, p. 438.
- 51 ECHR, Saunders vs. United Kingdom, Case 43/1994/490/572, julgado em 17.12.1996.
- 52 Youth Justice and Criminal Evidence Act 1999, 59s and Schedule 3.
- 53 ALLDRIDGE, Peter. Criminal Justice and Taxation. Oxford: Oxford University Press, 2017. p. 95.
- 54 GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Jurisprudencia Constitucional Tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993. p. 234-235.
- 55 Supreme Court, Watts v. Indiana, 338, US 49, 54. Sobre o tema, veja-se LIPTON, Paul. Constitutional Rights in Criminal Tax Investigations. American Bar Association Journal, v. 53, 1967, p. 517 e ss.
- 56 REITER, Christian. "Nemo tenetur se ipsum prodere" und Steuererklärungspflicht: Zur Strafbarkeit der wiederholenden Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern im anhängigen Steuerstrafverfahren. München: Utz Verlag, 2007. p. 45.
- 57 BVerfG v. 15.10.2004 - 2 BvR 1316/04. No original: "Das Gebot des Vertrauensschutzes ist im Rechtsstaatsprinzip mit Verfassungsrang verankert Bürger soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können." Sobre a proteção da confiança em geral, veja-se por todos ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 379 e ss.