

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

NARJARA KOCH

**O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO
LÓGICO-SEMÂNTICO**

Mestrado em Direito

**São Paulo
2022**

NARJARA KOCH

**O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO
LÓGICO-SEMÂNTICO**

Dissertação apresentada como requisito de avaliação no Mestrado oferecido no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Estado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no núcleo de pesquisa Direito Tributário.

Orientador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

São Paulo

2022

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Koch, Narjara

O Compliance Tributário sob a perspectiva do
Constructivismo Lógico-Semântico / Narjara Koch. --
São Paulo: [s.n.], 2022.
132p. ; cm.

Orientador: Paulo de Barros Carvalho.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós
Graduados em Direito.

1. Constructivismo Lógico-Semântico. 2. Compliance.
3. Compliance Tributário. 4. Responsabilização. I.
Carvalho, Paulo de Barros. II. Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Programa de
Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

NARJARA KOCH

**O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO
LÓGICO-SEMÂNTICO**

Dissertação apresentada como requisito de avaliação no Mestrado oferecido no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Estado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no núcleo de pesquisa Direito Tributário.

Orientador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

Aprovado em __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho – Orientador
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP)

Professor Doutor Lucas Galvão de Britto
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP)

Professor Doutora Marina Vieira de Figueiredo
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior- Brasil (CAPES) – nº do processo 88887.650529/2021-00

This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – nº do processo 88887.650529/2021-00.

RESUMO

Este trabalho científico tem por objetivo a identificação e descrição dos contornos normativos gerais do chamado *Compliance* Tributário no direito positivo brasileiro, especialmente quanto: i) aos critérios lógicos e teleológicos para sua caracterização; ii) à análise da legislação; iii) o *Compliance* como norma jurídica. A partir dos textos do direito positivo e com apoio no Construtivismo Lógico-Semântico, por meio de cortes epistemológicos que possibilitaram o conhecimento do objeto em estudo, qual seja, o *Compliance* Tributário, a dissertação se dedica a definir e conceituar esse instituto, localizando-o no tempo e no espaço históricos. Como norma jurídica, fala da obrigatoriedade de a pessoa jurídica agir em conformidade, adimplindo com suas obrigações tributárias (principal e deveres instrumentais), sob pena de instauração de processo administrativo e ajuizamento de execução fiscal, para a cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa. Traz, ainda, a análise da responsabilização tributária pelo inadimplemento dessas obrigações, bem como a responsabilização objetiva das pessoas jurídicas que praticam atos lesivos. A questão ganha relevantes contornos com a análise de julgados exarados pelos tribunais brasileiros sobre o assunto e das operações especiais deflagradas ao redor do mundo para o combate à corrupção e às não-conformidades tributárias que causam imensos prejuízos aos cofres públicos.

Palavras-chave: Construtivismo Lógico-Semântico, *Compliance* Tributário, pessoas jurídicas, obrigações tributárias, responsabilização.

ABSTRACT

This scientific work aims to identify and describe the general normative contours of the so-called Tax Compliance in Brazilian positive law, especially regarding: i) the logical and teleological criteria for its characterization; ii) the analysis of legislation; iii) Compliance as a legal norm. From the texts of positive law and with support in Logical-Semantic Constructivism, through epistemological cuts that made possible the knowledge of the object under study, that is, Tax Compliance, the dissertation is dedicated to defining and conceptualizing this institute, locating it in historical time and space. As a legal norm, it speaks of the obligation for the legal entity to act in accordance, complying with its tax obligations (principal and instrumental duties), under penalty of instituting administrative proceedings and filing for tax enforcement, for the collection of the tax credit registered in active debt. . It also brings the analysis of tax liability for the breach of these obligations, as well as the objective liability of legal entities that practice harmful acts. The issue gains relevant contours with the analysis of judgments issued by the Brazilian courts on the subject and the special operations launched around the world to combat corruption and tax non-compliances that cause immense damage to public coffers.

Keywords: Logical-Semantic Constructivism, Tax Compliance, legal entities, tax obligations, accountability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AID –	Análise Informatizada de Dados
BACEN –	Banco Central do Brasil
BCBS –	<i>Basel Committee on Banking Supervision</i>
BEPS –	<i>Project on Base Erosion and Profit Shifting</i>
BIS –	<i>Bank for International Settlements</i>
CARF –	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA –	Certidão de Dívida Ativa
CF –	Constituição Federal
CGU –	Controladoria-Geral da União
COAF –	Controle de Atividades Financeiras
CSRF –	Conselho Superior de Recursos Fiscais
CTN –	Código Tributário Nacional
CRS –	<i>Common Report Standart</i>
CVM –	Comissão de Valores Mobiliários
EUA –	Estados Unidos da América
FATCA –	<i>Foreign Account Tax Compliance</i>
FCPA –	<i>U.S. Foreign Corrupt Practices Act</i>
FFI –	<i>Foreign Financial Institutions</i>
G-10 –	Grupo dos 10 países mais ricos do mundo
G-20 –	Grupo dos 20 países mais ricos do mundo
HIRE –	<i>Hiring Incentives to Restore Employment Act</i>
ICMS –	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGA –	<i>Intergovernmental Agreement</i>
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRS –	<i>Internal Revenue Service</i>
LAC –	Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013)
LG –	Liquidez Geral
LOAT –	Lei Orgânica da Administração Tributária
LSA –	Lei de Sociedade Anônima (Lei nº 6.404/1976)

MCAA –	Acordo de Autoridades Competentes Multilateral
MTFC –	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle
OCDE –	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA –	Organização dos Estados Americanos
ONU –	Organização das Nações Unidas
PAR –	Processo Administrativo de Responsabilização
RFB –	Receita Federal do Brasil
RPA–	Regime Periódico de Apuração
SAARs –	<i>Specific Anti-Avoidance Rules</i>
SEC –	<i>U.S. Securities and Exchange Commission</i>
SG –	Solvência Geral
SRFB –	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TCU –	Tribunal de Contas da União
UFESP's –	Unidades Fiscais do Estado de São Paulo
UNODC –	<i>United Nations Office on Drugs and Crime</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS E JURÍDICAS.....	17
1.1. O Constructivismo Lógico-Semântico	17
1.2. A necessidade de cindir para melhor definir e conhecer o objeto	18
1.3. Sobre o conceito de direito	19
1.3.1. Direito positivo e norma jurídica	21
2. NORMAS JURÍDICAS	23
2.1. Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito	23
2.2. Hipótese normativa.....	24
2.3. Operador deôntico	25
2.4. Consequente normativo.....	25
2.5. Norma jurídica completa: norma primária e norma secundária	25
3. RELAÇÕES JURÍDICAS	27
3.1. Definição e conceito	28
3.2. Causalidade natural e causalidade jurídica	30
3.3. Relações jurídicas	31
3.3.1. Relações jurídicas tributárias	33
4. COMPLIANCE	35
4.1. Definição e conceito	35
4.2. Escorço histórico	38
4.3. <i>Compliance</i> no Brasil.....	45
5. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO	48
5.1. Definição e conceito	48
5.1.1. <i>Foreign Account Tax Compliance</i> (FATCA)	54
5.1.2. Do FATCA ao CRS	57
5.2. <i>Compliance</i> Tributário no Brasil.....	61
5.3. As obrigações tributárias e o <i>Compliance</i> Tributário	64
5.3.1. O <i>Compliance</i> Tributário e a necessária implementação dos deveres instrumentais.....	67
5.4. Governança Corporativa Tributária.....	69

6. O PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA A APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA	71
6.1. Fase de investigação preliminar da ocorrência do ato lesivo à Administração Pública.....	72
6.2. Fase contenciosa: PAR	72
6.2.1. Instauração do PAR	73
6.2.2. Instauração do PAR no âmbito do Poder Executivo.....	75
6.3. As sanções aplicadas pelo PAR	76
6.3.1. Publicidade da decisão administradora sancionadora	77
6.3.2. Aplicação de multa	77
6.3.3. Mecanismos atenuantes de aplicação das sanções	80
6.3.3.1. <i>Colaboração</i>	80
6.3.3.2. <i>Acordo de leniência</i>	81
6.3.3.3. <i>Programa de Compliance</i>	83
6.4. Responsabilização judicial.....	84
6.4.1. <i>Compliance</i> Tributário: infrações tributárias, crimes contra a ordem tributária e aplicação de penalidades à pessoa jurídica infratora.....	85
6.4.1.1. <i>Infrações tributárias</i>	87
6.4.1.2. <i>Responsabilização pelo cometimento de infrações tributárias</i>	88
6.4.1.3. <i>Responsabilização pelo cometimento de crimes tributários</i>	90
6.4.2. Do Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) e do Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP)	93
7. O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA ..	95
7.1. ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.....	95
7.2. Estado de São Paulo: Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – NOS CONFORMES – Lei Complementar n.º 1320, de 06 de abril de 2018.....	96
7.3. Dos princípios que norteiam o Programa Nos Conformes.....	97
7.4. Das diretrizes e das ações do Programa Nos Conformes	100
7.5. Da classificação dos contribuintes do ICMS.....	101

7.5.1. Dos critérios de classificação – obrigação principal (adimplementos) e deveres instrumentais (nível de aderência).....	104
7.5.2. Aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte	105
7.6. Das contrapartidas ao contribuinte	106
7.7. Dos devedores contumazes	108
7.8. Do incentivo à autorregularização e ao retorno à conformidade tributária..	110
CONCLUSÕES	112
REFERÊNCIAS.....	124

INTRODUÇÃO

Este trabalho científico tem por objeto a descrição dos contornos normativos gerais do *Compliance* Tributário, analisado sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico.

De início, cabe ponderar que é utilizado o termo inglês *compliance* que vem sendo ampla e regularmente adotado por expressar tudo o que abrange estar em conformidade com as normas legais instituídas, ao mesmo tempo em que concentra o critério de conformidade, confiabilidade e ética nas relações humanas, de modo a evitar qualquer ato que possa levar à pecha de “corruptivo” da Ordem Jurídica instaurada.

Por se tratar de análise do *Compliance* Tributário sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, que será conceituado e definido, inserido no contexto socioeconômico determinado e localizado no tempo e espaço, construir-se-á o conhecimento do instituto a partir do conhecimento de seus elementos formadores, de suas características, da legislação que o instituiu e regulamentou e da aplicação para atingimento da finalidade do direito positivo, que é a de regular condutas intersubjetivas.

A proposta é definir os termos da linguagem, com a utilização de cortes epistemológicos e de esquemas lógicos que tragam clareza na comunicação e uniformidade na aplicação normativa, alcançando o objetivo por meio do arranjo sintático das palavras, sem deixar de lado o plano semântico (conteúdo), elegendo-se as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.

Por isso, se diz que a abordagem será sob perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico.

Para tanto, utiliza-se bibliografia pátria e estrangeira, artigos e periódicos científicos que abordam alguns aspectos propostos, consulta aos portais eletrônicos da Administração Pública, nacional e estrangeira, além de análise jurisprudencial e de exemplos práticos e verdadeiros, ocorridos em território brasileiro, de modo a representar a aplicação do *Compliance* e do *Compliance* Tributário, construídos sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico e comprovando a importância da linguagem para o direito.

O Capítulo 1 trará premissas epistemológicas e jurídicas, iniciando com breves considerações acerca do Construtivismo Lógico-Semântico e, por consequência, da imprescindibilidade de cingir para conhecer e poder apreender e interpretar o direito e aplicá-lo na sociedade, viabilizando a comunicação. Abordará também a importância que a linguagem desempenha dentro do direito (“direito é linguagem”) e como auxilia para ele cumpra com sua finalidade, que é a de regular condutas intersubjetivas.

Na sequência, conceituará o direito e elegerá a o direito positivo como foco do objeto do estudo, o qual, na grande maioria das menções, será utilizado na acepção de norma jurídica.

O Capítulo 2 tratará justamente de delimitar o significado e a significação da norma jurídica, analisando os elementos que a compõem, a sua completude e a acepção que será utilizada no trabalho, qual seja, exatamente o significado completo da norma jurídica, considerado em seu plano sintático, semântico e pragmático, como a unidade mínima e irreduzível que permite a transmissão da linguagem prescritiva do direito e o cumprimento de sua finalidade, de permitir, de proibir ou de permitir condutas intersubjetivas.

Essa análise será fundamental ao estudo, eis que demonstrará que a norma jurídica faz nascer em seu conseqüente um dos maiores e mais vitais institutos jurídicos do direito positivo, qual seja, a relação jurídica.

O Capítulo 3, justamente, dedicar-se-á às relações jurídicas, demonstrando a tamanha importância que as relações jurídicas no ordenamento jurídico e como com ele se integram e interligam, constituindo-se, assim, no único veículo capaz de a cada direito correlacionar um dever correspondente; direitos e deveres esses que, para que possam cumprir sua função, são regulados pelo direito.

Para comprovar a inafastável e crescente posição de destaque em que se inserem as relações jurídicas no ordenamento, o estudo demonstrará, ainda que de forma, que se quer, breve, o aumento da complexidade de referidas relações que os homens estabelecem entre si são, e que acabam por exigir do direito seja capaz de regulá-las, estabelecendo condutas humanas desejadas e coibindo as indesejadas, preservando-se, assim, a ordem social, a segurança jurídica e prestigiando os valores caros à sociedade e que ela quer ver realizados.

Dentre eles, a sociedade global clama pela conduta conforme, em consonância e observância às leis. Em verdade é para isso que as normas jurídicas nascem, para

que se vejam adimplidas, para que as condutas e relações humanas dela derivadas sejam cumpridoras dos direitos e deveres naquelas prescritas.

Exatamente com esse intuito, o *Compliance* começou a ganhar importância global, pois, enquanto norma jurídica, ele justamente prescreve a essencialidade e a necessidade de se estar em conformidade com as leis e ordenamentos. Além disso, ele dispõe de ferramentas deveras úteis e cada vez mais necessárias ao combate às práticas corruptivas, deletérias e prejudiciais à economia mundial.

O Capítulo 4, por seu turno, trará a definição do instituto e traçará histórico do avanço do *Compliance* ao longo do tempo e ao redor do mundo, com destaque para o Brasil, onde ganhou importância com a publicação da Lei nº 12.846/2013 e do Decreto nº 8.420/2015 e com a deflagração da Operação Lava Jato, que descortinou um sofisticado esquema de corrupção e sonegação fiscal que envolveu a prática de atos lesivos à Administração Pública, e que trouxe consequências nefastas à economia nacional.

Ao tratar da economia, do erário público e, por conseguinte, da Administração Tributária, o Capítulo 5 trará a definição e a contextualização do *Compliance* tributário, espécie do gênero *Compliance*, abordando em breve trecho, a contribuição que a Governança Tributária possui para a manutenção do *Compliance* Tributário.

O *Compliance* Tributário, como norma jurídica, faz nascer em seu consequente relação jurídico-tributária, obrigando o sujeito passivo ao cumprimento da obrigação principal e dos deveres instrumentais advindos da relação jurídico-tributária, que bem comprovam a conformidade.

O Capítulo 6 cuidará do processo administrativo de responsabilização do sujeito passivo que justamente agir em não conformidade, inadimplindo com suas obrigações jurídicas. Abordará o processo administrativo que deve ser instaurado em face de pessoa jurídica que venha a praticar ilícitos e crimes tributários, bem como, à responsabilização tributária imputada às pessoas físicas e jurídicas que cometem ilícitos tributários e, com isso, lesam o erário público.

Nesse capítulo, serão trazidos os procedimentos administrativos e as sanções aplicadas em decorrência de decisão sancionadora, dentre as quais, a obrigação da publicação extraordinária de extrato da sentença condenatória, a apuração do valor da multa, as atenuantes às sanções aplicadas, bem como a colaboração, o acordo de leniência e a adoção de programa de integridade.

Trará, ainda, a possibilidade e as formas de responsabilização judicial das pessoas jurídicas penalizadas, mas não somente, pois no capítulo também será abordado o processo administrativo fiscal da prática de infração tributária e/ou de crime tributário (Lei nº 8.137/1990), bem como seus desdobramentos na esfera judicial, com a prévia e necessária inscrição do débito tributário exigido em Certidão de Dívida Ativa, antes da representação para fins penais e do ajuizamento de execução fiscal para a cobrança da CDA.

De modo a exemplificar a aplicação, a eficácia e a efetivação do *Compliance* Tributário, o Capítulo 7 tratará do chamado Programa Nos Conformes, programa de integridade tributária paulista, instituído por meio da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, que definiu os princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a Administração Tributária do Estado de São Paulo, estabelecendo regras de conformidade, confiabilidade e estabilidade tributárias.

Esse Programa representa avanço significativo na relação entre o fisco e os contribuintes, na medida em que a Administração Tributária utiliza-se da transparência, da boa-fé e da publicidade, além de diversos outros procedimentos, para diminuir os litígios e possibilitar que os contribuintes se mantenham em conformidade e adimplentes com suas obrigações tributárias, no que toca à incidência do ICMS, concedendo-lhes, ainda, possibilidade de autorregularização.

Incontestavelmente, o trabalho comprovará a imprescindibilidade do *Compliance* e, mais especificamente do *Compliance* Tributário como instrumentos de promoção da conformidade e de combate a práticas ilegais, como crimes tributários e esquemas de corrupção arquitetados de maneira extremamente sofisticada e estruturada, que lesam o erário público, atingindo ferozmente o volume de tributos que deveriam ser recolhidos aos cofres públicos.

1. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS E JURÍDICAS

1.1. O Constructivismo Lógico-Semântico

Constructivismo Lógico-Semântico pode se referir à Escola Epistemológica do Direito e ao método por ela utilizado e que pode ser empregado no conhecimento de qualquer objeto.

Fundada nas lições de Lourival Vilanova, a expressão Constructivismo Lógico-Semântico pode ser empregada para fazer referência à escola que tem suas ferramentas no movimento do Giro-Linguístico, na Semiótica e na Teoria dos Valores.

A proposta metodológica trazida por esta escola consiste no estudo do direito dentro de uma concepção epistemológica bem demarcada, a Filosofia da Linguagem, e partindo-se desse referencial amarra lógica e semanticamente suas proposições para construção de seu objeto.

Nesse sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho:

O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento. Meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe, com entusiasmo, a recomendação de Norberto Bobbio, segundo a qual *não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida*. O modelo constructivista se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.¹

O Constructivismo Lógico-Semântico tem como foco o saber científico, adquirido por meio da construção de uma linguagem rígida e precisa, coerente e passível de comprovação empírica ou legitimada pelos termos que a compõem, assegurando a uniformidade e coerência na construção do discurso científico e, conseqüentemente, da realidade do objeto do discurso.

Mantém estreita relação com a Teoria Comunicacional do Direito, pois que ambas têm a linguagem como constitutiva da realidade, tendo o texto como o principal foco de suas ocupações. “Procuram levar às últimas conseqüências duas premissas

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Algo sobre o constructivismo lógico-semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*, volume I. 1 ed. São Paulo: Noeses. 2020. p. 4.

fundamentais: *a palavra é a morada do ser* (Heidegger) e *tudo aquilo que puder ser interpretado é texto* (Gadamer)”². Todavia, da Teoria comunicacional se afasta, por seu viés mais filosófico e de maior abrangência.

Ademais, o Constructivismo Lógico-Semântico volta-se às interações comunicacionais, ocupando-se “do texto dentro do chamado *factum comunicacional*”³ e estudando o direito como fenômeno comunicacional, eis que a ele interessam o texto, o contexto, a construção de sentido pelo intérprete, o ator da mensagem, seu destinatário, seu canal de transmissão, o código linguístico comum a ambos utilizado para haver a comunicação e a carga valorativa semântica daqueles que operam e aplicam o direito positivo.

Essa aparente hegemonia do plano semântico, expressa já no nome da escola, no entanto, não se dá em detrimento do menosprezo ao plano pragmático da linguagem, o qual se encontra implícito à designação adotada, eis que é imprescindível para a Semiótica, atuando conjuntamente aos planos semântico e sintático.

O termo “Constructivismo” pode ser inferido justamente dessa construção de sentidos que o intérprete deve fazer, para conhecer seu objeto de estudo e para se chegar ao mínimo irreduzível da norma jurídica e, por conseguinte, de seu conteúdo prescritivo de condutas intersubjetivas.

Assim, com a organização sintática da frase e com o conteúdo das palavras (significação), o método garante, com profundidade, o conhecimento do objeto e assegura uniformidade e coerência ao discurso científico.

1.2. A necessidade de cindir para melhor definir e conhecer o objeto

Dada a necessidade metodológica e exigência de clareza e precisão do discurso, imprescindível se faz iniciar o trabalho delimitando seu objeto e definindo os conceitos básicos a ele relacionados, tais como *Compliance*, normas jurídicas, sanção, infração tributária, crime tributário, dentre outros, para melhor compreensão

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Algo sobre o constructivismo lógico-semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*, volume I. 1 ed. São Paulo: Noeses. 2020. p. 6-7.

³ Ibidem. p. 7.

e entendimento, tendo em vista que as palavras são vagas e potencialmente ambíguas⁴.

Além disso, para se conhecer esse objeto é necessário fazer um procedimento de corte, uma cisão, o que possibilita que a atenção esteja inteiramente voltada a ele.

Definir o objeto é também imprescindível para a compreensão e conhecimento dele. É por meio da definição que se realiza a demarcação do objeto, coloca-o em palavras, identificando a forma de uso do termo e possibilitando a comunicação.

Assim, o *Compliance* será aqui estudado como sendo normas jurídicas, prescritoras de condutas intersubjetivas.

1.3. Sobre o conceito de direito

O conceito⁵ do direito é um dos temas fundamentais da Filosofia do Direito e de toda a ciência jurídica, tendo em vista ser ele o fundamento e base para a construção de todos os demais conceitos dentre dela.

O termo direito carrega consigo imprecisões sintáticas, semânticas e pragmáticas e, consoante explica Tárek Moysés Moussallem, três são os problemas que “prejudicam o conhecimento da palavra ‘direito’: a) ambiguidade; b) vaguidade e c) carga emotiva”⁶.

A ambiguidade corresponde ao fato de uma mesma palavra possuir mais de um significado e diz respeito à imprecisão semântica, tendo em vista ser “direito” termo que é denotativamente vago, em razão de seus muitos significados, e conotativamente ambíguo, pois em não é possível enunciar-se de maneira uniforme todas as propriedades que devem se fazer presentes em todos os seus usos comuns.

⁴ “As palavras (signos), assim na linguagem natural como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, “esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente em um foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre”. (ROSS, Alf. apud CAPELLA, JUAN-RAMON. *El derecho como lenguaje*. Barcelona: Ariel, 1968, p. 248.) Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está “autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir” (ECO, HUMBERTO. *Interpretação e superinterpretação*. Trad.: MF. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 50. Grifos do autor.” (Trecho do voto do Min. CEZAR PELUSO no RE nº 346.084/PR, STF. Tribunal Pleno. 18.05.2005. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/VotoPelusoCofins.pdf>. Acesso em: agosto 2021.

⁵ Conceito é a explicação da ideia por palavras que possibilita a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis.

⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 32.

De acordo com o jurista, a palavra direito possui a “pior espécie de ambiguidade: é aquela ‘constituída por el hecho de tender varios significados relacionados estrechamente entre si’”⁷.

A vaguidade se refere à condição de imprecisão do signo, a seu estado de indeterminação e à impossibilidade de seu conceito ser aplicado perfeitamente à realidade social, da determinação exata de quais objetos estão abrangidos por seu conceito. Diz respeito à imprecisão sintática, na medida em que, na tentativa de subsunção a essa realidade, a palavra “direito” é colocada ao lado de verbos, adjetivos, advérbios, substantivos.

A carga emotiva está ligada à imprecisão pragmática da palavra, sendo o plano pragmático aquele que estuda a relação entre os signos e os que deles fazem uso e dos desdobramentos desse uso. Não se refere à carga valorativa do termo, pois o homem como ser cultural que é não se dissocia de valores.

De modo a tentar driblar as nefastas consequências que essa vagueza, ambiguidade e carga emotiva podem trazer, surge a inafastável necessidade de definição, delimitação do conceito da palavra, aumento da precisão do termo, diminuindo-se, assim, a extensão de sua conotação o quê, por seu modo, leva ao aumento da compreensão.

O signo direito, enquanto manifestação de linguagem, forma os três vértices do triângulo semiótico, intrínseco a toda e qualquer espécie de corpo linguístico: (i) o suporte físico; (ii) o significado; e (iii) a significação; tríade essa que tem como finalidade o aperfeiçoamento do processo comunicacional, essencial para a formação de qualquer conhecimento, inclusive o de objetos cindidos, com a transmissão de cultura, de direcionamento de condutas, de expressão de sentimentos etc., de um remetente a um destinatário.

Dentre os significados possíveis, interessa ao presente estudo aquele que define o Direito como direito positivo, “o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo” e que “se manifesta na linguagem, com função prescritiva, ao passo que a

⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 33.

Ciência que o descreve também aparecerá como discurso linguístico, mas com função descritiva ou teórica. Linguagem-objeto ali; metalinguagem descritiva aqui”⁸.

1.3.1. Direito positivo e norma jurídica

O direito positivo manifesta-se em linguagem prescritiva, expresso por meio de signos (suportes físicos) que representam um determinado significado, o qual, é apreendido pelo intérprete que, de acordo com os seus horizontes culturais, constrói a partir do significado, uma significação, qual seja, a norma jurídica que contém a “unidade mínima de manifestação do deôntico”⁹.

Os textos de lei são os suportes físicos que contêm os enunciados prescritivos, os quais, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho são:

[...] o produto da atividade psicofísica da enunciação. Apresenta-se como conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação.¹⁰

A partir desse enunciado prescritivo, suporte físico de significações, composto por dados objetivos e que pertence à literalidade textual (“Plano S₁”), o intérprete, com base em seu horizonte cultural, atribui valores aos signos justapostos, atribuindo significações a cada um deles (formando, assim, as proposições), em um primeiro momento e, em seguida, vai formando estruturas de sentido para a transmissão da mensagem (“Plano S₂”).

Na sequência, o intérprete passa ao campo da contextualização, integrando as significações obtidas em busca de produzir unidades completas de sentido para a transmissão das mensagens deônticas.

Paulo de Barros Carvalho, em relação a esse percurso gerador de sentido, pelo menos até esse momento, o denominado “Plano S₃”, afirma:

[...] é nesse clímax, momento de maior gradação do processo gerativo, que a aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como microssistema, penetrada, harmonicamente, pela conjunção dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra. [...] a regra jurídica assim apresentada terá o condão de exprimir, na sua singeleza estrutural, a orientação jurídica da conduta, precisamente do modo como determinada pela totalidade sistêmica.

⁸ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 28.

⁹ *Ibidem*. p. 44.

¹⁰ *Ibidem*. p. 46.

[...] é o próprio domínio, reduzido a sua expressão mais simples, tanto em termos sintáticos como nas proporções semânticas e pragmáticas.¹¹

Por fim, chega o intérprete ao “Plano S₄”, o mais elevado, que permite o arranjo das normas, considerando os laços de coordenação e subordinação entre as unidades construídas. “Pois bem, nessa estrutura triádica ou trilateral, o conjunto dos textos do direito ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas (*significado*)”¹².

A esse trabalho interessam, notadamente, os enunciados prescritivos que descrevem fatos jurídicos e prescrevem condutas que estejam em conformidade (*Compliance*) desconformidade (*non-Compliance*) com as normas tributárias e com a legislação anticorrupção, bem como aqueles que prescrevem, como consequência pela prática de infrações tributárias, de crimes tributários e de atos lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira, uma conduta ou relação jurídica desfavorável ao sujeito passivo que pratica. Em relação aos primeiros, tem-se o consequente de norma jurídica primária; e aos segundos, tem-se o consequente de norma jurídica secundária, se o Estado-Juiz configurar a relação jurídica que aí se origina, bem como norma primária que se aglutina a norma primária, se se tratar de sanção administrativa.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 123.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 39-40.

2. NORMAS JURÍDICAS

Nesse trabalho será utilizado o significado completo da norma jurídica, considerado em seu plano sintático, semântico e pragmático, como a unidade mínima e irreduzível que permite a transmissão da linguagem prescritiva do direito e o cumprimento de sua finalidade, de permitir, de proibir ou de permitir condutas intersubjetivas.

A existência de norma jurídica prescinde de um suporte físico, da integração de enunciados prescritivos, da construção de significações isoladas (as proposições), e da estruturação dos sentidos normativos.

A norma jurídica, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, é “a significação que obtemos a partir da leitura do texto do direito positivo”¹³, “exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”¹⁴. Todavia, ela é um juízo estruturado na forma hipotético-condicional “D(H→C)” sendo essa a estrutura mínima necessária para a construção do sentido deôntico e, por conseguinte, para a efetivação da comunicação jurídica.

Com o preenchimento das fórmulas variáveis da estrutura (hipótese (“H”) e consequente (“C”)) por conteúdos significativos construídos a partir dos enunciados do direito positivo, que torna possível ao intérprete construir a significação do comando, agrupando significações na forma hipotético-condicional e, por conseguinte, construir a norma jurídica.

2.1. Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito

Importante destacar que as normas jurídicas podem ser editadas em sentido amplo e em sentido estrito e, em geral, aqui no trabalho, quando houver referências às normas jurídicas estará sendo indicada a expressão em sentido estrito.

Norma em sentido amplo designa o suporte físico do direito posto e os conteúdos significativos isolados destas, os denominados enunciados prescritivos, textos de lei e proposições, como significações construídas pelo intérprete.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38.

¹⁴ *Ibidem*. p. 38.

Por outro ângulo, norma em sentido estrito corresponde à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional, produzindo mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.

Há, portanto, uma homogeneidade sintática das normas jurídicas, pois para que contenha a mensagem jurídica com sentido completo, com o mínimo necessário para a comunicação do dever-ser, terá de sempre estar circunscrita à estruturação da norma de sentido estrito. Há, ainda, uma heterogeneidade semântica das normas, de modo que será construída por meio do preenchimento semântico das normas jurídicas em sentido amplo.

2.2. Hipótese normativa

A norma jurídica é constituída em seu antecedente, também denominado hipótese, pressuposto ou antecedente, por uma proposição que descreve um evento de possível ocorrência no mundo social. Ocorrido o evento e verificado, pelo legislador, o fato, este será vertido em linguagem técnica jurídica e ensejará efeitos jurídicos, presentes no consequente normativo, ou seja, haverá subsunção do fato à norma.

Em relação à hipótese, descreve Paulo de Barros Carvalho que:

A derradeira síntese das articulações que se processam entre as duas peças daqueles juízos, postulando uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento no mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente. A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de que detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um dever-ser neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. “Se o antecedente, então deve-ser o consequente”. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva.¹⁵

O antecedente da norma jurídica, descritor que é de evento de possível ocorrência na realidade social, não tem a finalidade de reger condutas, assentando-

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 138.

se no “modo ontológico da possibilidade”¹⁶, eis que os eventos do mundo real terão de ser de possível ocorrência, sob pena de resultar em um sem-sentido deôntico.

2.3. Operador deôntico

O operador deôntico é o conectivo condicional que atrela hipótese a consequente, qualificando a conduta intersubjetiva e possibilitando, assim, sua regulação. Nesse caso em que une duas proposições tem-se um dever-ser interproposicional (functor-de-functor).

Desse modo, se presente no consequente normativo, o operador deôntico é conectivo relacional que conecta os sujeitos de direito relacionais em torno de uma prestação e prescrevendo a conduta que terá de ser adotada por esses sujeitos. É denominado functor intraproposicional (functor deôntico).

2.4. Consequente normativo

Como se vê, o consequente normativo é prescritor de condutas intersubjetivas, proposição relacional, delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta que poderá ser proibida, permitida ou obrigatória. “Ao disciplinar as condutas intersubjetivas, o legislador opera no pressuposto da possibilidade. Ali onde houver duas ou mais condutas possíveis, existirá sentido em proibir, permitir ou obrigar certo comportamento perante outrem”¹⁷.

Seus critérios informativos devem guardar relação estreita com o fato jurídico descrito na hipótese, pois ali ocorreu o evento que deu causa ao vínculo relacional entre os sujeitos passivo e ativo, bem como à prestação objeto desse vínculo.

2.5. Norma jurídica completa: norma primária e norma secundária

É assente na doutrina que a norma jurídica completa é aquela composta de norma primária e norma secundária.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 139.

¹⁷ Ibidem. p. 140.

A primeira prescreve uma conduta a ser adimplida se ocorrido o fato jurídico e a segunda prescreve a sanção a ser aplicada pelo Estado-juiz, em caso de inadimplemento da conduta prescrita no consequente da norma primária. Em representação formal, tem-se a norma jurídica completa: $D\{(p \rightarrow q) \vee [(p \rightarrow \neg q) \rightarrow S]\}$, em que o disjuntor includente “ $\vee$ ” tem a função de mostrar que as duas são simultaneamente válidas, reforçando, assim, a afirmativa de que não inexiste norma sem a correspondente sanção.

3. RELAÇÕES JURÍDICAS

A relação jurídica é, sem dúvidas, o único meio de que dispõe o ordenamento jurídico para o alcance de sua mais importante finalidade, a de regular as condutas humanas. Pode-se assim afirmar, tendo em vista ser a relação jurídica localizada no consequente da norma individual e concreta resultante, ainda que indiretamente, de um fato social que fora juridicizado. A relação causa/efeito é uma relação no mundo dos fatos, dos fatos naturais ou dos fatos socioculturais. Entre objetos lógicos ou formais não se encontra”¹⁸.

Quer-se com isso dizer que, o fato social que, por ser relevante à sociedade, ao ser vertido em linguagem técnico-jurídica por agente competente juridiciza-se, e esse fato jurídico vem descrito no antecedente da norma jurídica. No consequente desta mesma norma, prescrita estará uma obrigação, uma permissão ou uma proibição que diz sobre as condutas que os sujeitos de direito que se enlaçam por meio de uma relação jurídica que terão de observar.

Exatamente para tratar desse vínculo que se estabelece entre dois ou mais sujeitos de direito que se levanta a Teoria das Relações, parte integrante da Lógica dos Predicados Poliádicos.

Os predicados são utilizados para dar sentido às orações, dado que são eles que “falam” algo sobre os sujeitos, podendo ser monádicos ou poliádicos (diádicos, triádicos, tetrádicos etc.).

Assim, quando se diz “o céu é azul” está-se atribuindo ao vocábulo céu (núcleo do sujeito da oração) uma qualidade, um termo, qual seja, ser azul. Ao se dizer, por exemplo, “a mãe deu a boneca à sua filha”, está-se atribuindo ao vocábulo mãe (núcleo do sujeito da oração) a conduta de ter dado algo (a boneca) a alguém (à sua filha). Neste caso, está-se diante de um predicado poliádico, dado que são necessários mais de um termo para que a oração tenha sentido. E é exatamente este o campo ocupado pelas relações, o dos predicados poliádicos.

A relação jurídica se estrutura sintaticamente em uma relação lógica, e pode se estabelecer entre os indivíduos, de quatro maneiras distintas: (i) um com um, sendo denominadas relações unívocas; (ii) um com vários, denominadas como uni-

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 46.

plurívocas; (iii) vários com um, as chamadas relações pluri-unívocas; e, por fim, (iv) vários com vários, sendo tidas por relações pluriplurívoca; mas sempre intersubjetivas ou interpessoais e, se reguladas pelo Direito, serão jurídicas.

Além disso, ao se falar em relações, três são as características relevantes para a teoria que as estuda: a reflexividade, a simetria e a transitividade.

3.1. Definição e conceito

O conceito de relação jurídica independe de sua morfologia social ou política, pois onde os homens estabelecem relações, surgem normas e, entre estas, paulatinamente, destacam-se as normas de direito.

A existência das relações, todavia, é mais antigo do que do direito, pois elas existem não apenas em estruturas jurídicas, mas também nas sociais.

Relação é vocábulo que, como inúmeros outros, padece de vagueza e de ambiguidade e, dentre suas várias acepções, pode ser definida como: (i) o modo de ser ou de se comportar dos objetos entre si; (ii) o ato de informar fatos; (iii) rol, listagem, lista de nomes de pessoas ou coisas; (iv) o que permite relacionar fatos, objetos ou indivíduos a outros; (v) pessoas com as quais outra pessoa se relaciona, por amizade, por cortesia, por obrigatoriedade; (vi) vinculação entre pessoas, coisas ou fatos; (vii) vínculo obrigacional surgido entre dois sujeitos de direito, dentre outros.

Aristóteles definiu relação como certo comportamento de um ser para com alguma coisa, assim como Pierce, para quem relação é um fato em torno de um certo número de coisas.

No dizer de Alair Caffé Alves¹⁹, “Toda relação supõe termos relacionados” que são produtos de outras relações subjacentes, as quais, por sua vez, supõem novos termos e novas relações e assim sucessivamente. A relação, assim, será sempre relação de relações, na medida em que, cada termo somente se configura com ela, inexistindo antes da relação mesma e, somente se realizando pela própria relação, sem que seja possível uma existir sem a outra.

¹⁹ ALVES, Alair Caffé, *Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico*. In BRITO, Lucas Galvão de (Organizador); CARVALHO, Paulo de Barros (Coordenação). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 12.

Por meio do pensamento, das analogias e das similitudes que possibilitam, dentre os métodos de integração, a interpretação, as partes vão ganhando especificidade e concretude, e, em seu ápice, as relações podem ser formalizadas em proposições lógico-jurídicas.

A linguagem, como produto da enunciação dos conceitos formando um todo significativo, dá às relações o suporte, a consistência e sua existência; sem ela, sem os termos relacionados, a relação se esvai, eis que resulta em um sem sentido sintático e semântico.

A linguagem materializa o pensamento, por meio das palavras, de modo que não há pensamento sem linguagem; do mesmo modo, sem linguagem não há que se falar na existência de sociedade. Logo, sem pensamento não há sociedade.

Assim, as relações, apreendidas e percebidas pela linguagem, também somente existem em sociedade, onde há o sujeito cognoscente que produz o pensamento.

O direito, assim, pode ser tomado como uma realidade relacional, na medida em que possui um sem-número de relações e, para que possa existir e exercer sua função, estabelece relações com outras relações naturais, históricas, políticas, econômicas, sociais, éticas etc., tornando possível a associação a várias manifestações sociais, situações fenomênicas, as quais, por sua vez, integram partes relacionais do conceito de direito, dando-lhe sentido jurídico, e expressando-se pela manifestação de vontade humana.

O que vai elevá-las de situação fenomênica a fato jurídico é a existência de norma jurídica positivada capaz de verter esse fato em linguagem técnica pela autoridade competente e que expressa uma relação entre a ocorrência de um fato nela descrita e a consequência, por ela prescrita, uma relação causal.

A causalidade é o nexo que existe e une duas coisas e, por meio do qual, se torna possível prever, de modo unívoco e infalível, um efeito (coisa que ocorre depois) a partir de uma causa (coisa que ocorre primeiro). De outro modo, o que com isso se quer dizer é que a causalidade é o elo entre dois processos em que o primeiro é, em parte, responsável pela ocorrência/resultado do segundo.

A causalidade poderá ser, assim, natural ou jurídica.

3.2. Causalidade natural e causalidade jurídica

Por causalidade natural tem-se o vínculo existente entre fatos naturais, dado que fatos naturais somente a outros naturais se vinculam. Ocorre, todavia, que os fatos naturais podem estar ligados a outros fatos, como efeitos não naturais, os quais são postos, intercedidos, mantidos por normas. “A norma de direito faz a causalidade jurídica, estabelecendo relações de causalidade, que inexistem sem ela, a norma. Ou, se existem, a norma recebe a causalidade, dá-lhe relevância jurídica, quer dizer, liga-a a efeitos que só existem no mundo do Direito”²⁰.

Em relação aos fatos naturais não há uma norma que receba a causalidade, que lhe conceda relevância, implicando-lhe efeitos, de modo que a relação de causalidade natural não coincide com a relação de causalidade jurídica.

Na causalidade natural se encontram as relações de causa e efeito que ocorrem na natureza, originadas da observação da realidade apreendida empiricamente. Nela, portanto, as proposições são implicadas pelo ser humano que, mediante observação da ocorrência de fenômenos naturais no mundo empírico, os descreve, relatando e transmitindo informações sobre o universo circundante, fundamentalmente para fins epistemológicos.

Essas relações têm, por conseguinte, linguagem predominantemente descritiva, relatando os fatos naturais ocorridos no mundo empírico.

A causalidade jurídica é a que se dá em relações intersubjetivas, entre sujeitos de direito, e não na relação entre fatos naturais, nem relação de sujeito com fato natural. É prescritiva, não se prestando a descrever como se dá a relação constante entre fatos. Ela objetiva regular o campo material das condutas intersubjetivas, e é por meio dela que se atribuem os efeitos jurídicos a determinados fatos escolhidos da realidade social. Por meio de comando normativo, associa-se determinado fato a uma consequência jurídica, cuja finalidade é prescrever condutas.

Na causalidade jurídica tem-se a imputação, o conectivo condicional, que atrela uma proposição antecedente (causa) a uma proposição consequente (efeito).

²⁰ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 91.

A relação de imputação é característica dos sistemas prescritivos, como é o caso do direito positivo, e compreende as relações que se estabelecem entre os sujeitos de direito que podem ser representadas pela síntese do dever-ser.

3.3. Relações jurídicas

As relações jurídicas surgem como consequência do próprio direito, o qual, somente existe graças a elas. É por meio delas que se cristalizam as condutas humanas intersubjetivas e que nascem os direitos e deveres, a ser regulado pelo ordenamento jurídico. Afirma Hans Kelsen haver nas relações uma interconexão e uma proporcionalidade entre as condutas a serem adotadas pelos sujeitos que delas fazem parte.

As relações jurídicas constituem os direitos e deveres que se estabelecem entre os sujeitos que dela tomam parte, elegem a prestação, objeto da relação jurídica, e determinam quais os dispositivos dentro do direito positivo serão responsáveis por regulá-la.

Nascidas por meio da imputação normativa, as relações jurídicas correspondem ao vínculo deôntico abstrato que une os sujeitos de direito em torno de uma prestação, criando direitos subjetivos aos sujeitos ativos e deveres jurídicos, aos sujeitos passivos dessas relações jurídicas.

São esses os elementos suficientes e necessários de uma relação obrigacional, estabelecida em sentido linear e com vetores que saem dos sujeitos da relação, em direções opostas, e que chegam, com a mesma intensidade, ao objeto da prestação, razão maior do estabelecimento de toda e qualquer relação.

$$S' \rightarrow R \leftarrow S''$$

S': sujeito ativo;

S'': sujeito passivo

R: prestação em torno da qual se estabelece a relação jurídica

A intensidade do direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o adimplemento da prestação se dá com igual intensidade do dever jurídico que tem o sujeito passivo de adimplir com essa obrigação. Isso, porque a obrigação em torno da qual a relação

jurídica foi estabelecida é a mesma para ambos e, qualquer descompasso nesta linearidade e constância, rompe o equilíbrio e torna a relação jurídica imperfeita.

A relação jurídica é, assim, o único veículo jurídico capaz de correlacionar cada direito a um dever correspondente, não se admitindo, sob qualquer hipótese, a criação de um direito subjetivo afora independente do vínculo abstrato que origina, concomitantemente, seu correlato dever jurídico, de modo que para que possam ser qualificados como jurídicos carecerão de efetividade coercitiva.

Tudo em direito está, ao fim e ao cabo, embasado no estabelecimento de relações jurídicas.

A norma jurídica cria, a partir fato social, a relação jurídica, na medida em que, a partir da ocorrência de um fato que por ser relevante ao direito, será vertido em linguagem técnica, por agente competente para tanto, originando, assim, o fato jurídico, presente no antecedente da norma jurídica. Esse fato jurídico é o responsável por desencadear no consequente prescritor, desta mesma norma, a relação jurídica.

No plano das normas gerais, o que se tem é uma indicação de classes com as características de que deve dispor um fato para que, vertido em linguagem técnica por agente competente para tanto, se torne fato jurídico (presente na hipótese), implicando, assim, a indicação de classes com as características de que deve dispor uma relação para que seja classificada como relação jurídica (presente no consequente). Aqui, ter-se-á um enunciado conotativo a implicar outro enunciado conotativo²¹.

Já ao se considerar o plano das normas concretas, o que se tem é um enunciado protocolar denotativo, obtido com a redução à unidade as classes indicadas no antecedente da norma geral e abstrata, implicando outro enunciado protocolar e denotativo, que também se ontem ao se reduzir à unidade as classes indicadas no consequente da norma geral e abstrata. Aqui, ter-se-á um enunciado denotativo a implicar outro enunciado denotativo²².

Assim, ocorrido o fato jurídico nasce a relação jurídica intersubjetiva, desencadeando direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, cujo adimplemento

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva: 2015. p. 205.

²² Ibidem. p. 205.

ou inadimplemento não alteram a relação jurídica, porque ela se esgota quando da fixação dos mencionados direitos e deveres.

Estabelecida a relação jurídica sobrevêm os efeitos que se ligam ao fato, o qual se tornou jurídico dada a incidência da norma jurídica (hipótese fática).

Além disso, importante salientar que o comportamento objeto da relação jurídica deverá ser possível de se realizar, ou seja, ter possibilidade material e possibilidade jurídica.

Sejam jurídicas ou sociais, as relações permeiam a vida humana desde tempos remotos, pois para que o homem possa viver em sociedade, ele deve, inevitavelmente, estabelecer relações com outros seres humanos, desde as sociais (familiares, de amizade, religiosas, políticas, profissionais) até as jurídicas, regidas pelo direito privado e/ou pelo direito público, sendo essas segundas espécies de relações, efetivamente coercitivas.

As relações, como o direito, não permaneceram imutáveis ao longo da evolução humana e, principalmente, após o advento do denominado mundo moderno. Elas foram se alterando, sempre se adequando aos anseios e necessidades dos homens, assumindo, particularmente a partir do século XX, um caráter mais digital.

Não se pode olvidar que, no interior dessa extensa teia de relações jurídicas, para utilizar expressão corriqueira à realidade digital, encontram-se as relações jurídicas tributárias, regidas, principal, mas não somente, a partir da Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, bem como, as relações jurídicas estabelecidas com a Administração Pública, nacional ou estrangeira, cuja regularidade / conformidade é objeto *Compliance* e da legislação anticorrupção.

3.3.1. Relações jurídicas tributárias

As relações jurídicas tributárias são aquelas definidas em lei, consoante determina o artigo 114, do Código Tributário Nacional, estabelecidas entre sujeitos de direito, no plano das normas individuais e concretas, em que o sujeito ativo é titular do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o dever jurídico de adimplir com a prestação que, na esfera tributária, se perfaz na obrigação principal e no dever instrumental.

A locução “relações tributárias” abarca em seu sentido tanto as relações tributárias de cunho obrigacional quanto as relações tributárias não obrigacionais. O critério que as diferencia é a natureza patrimonial do objeto da prestação, que se perfaz em pecúnia ou em algo que nela se possa converter, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

A relação jurídica que se refere propriamente ao tributo é conhecida por “obrigação tributária” ou por “obrigação tributária principal”, cujo objeto é, por força de lei, a prestação, isto é, quantia em pecúnia que tem o sujeito passivo de pagar ao sujeito ativo. Essa relação obrigacional tem assim, inafastadamente, um cunho patrimonial e compulsório.

Todas as demais condutas, consistentes em obrigações de fazer ou de não fazer, não passíveis de serem expressas em termos pecuniários, configuram as denominadas relações jurídicas tributárias não obrigacionais. São elas, as relações que prescrevem comportamentos, positivos ou negativos, consistentes em um fazer ou não fazer, que se prestam a tornar possíveis a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo.

Essas relações compõem um plexo de providências impostas pelas leis tributárias aos sujeitos destinatários, os denominados deveres instrumentais ou formais. Referidos deveres possuem uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, posto que são, muitas vezes, os responsáveis por demonstrá-los juridicamente.

Isso porque, por se tratar de obrigações que possibilitam a mensuração, o conhecimento e a arrecadação dos tributos, os deveres instrumentais indicam os signos presuntivos que devem ser objetos dos fatos jurídicos a serem tributados.

Justamente, com o intuito de que essas relações jurídicas se perfeçam sem intercorrências ou interferências, surge o instituto jurídico do *Compliance* que, como norma jurídica, prescreve exatamente a obrigação que tem o sujeito passivo de cumprir com seu dever jurídico, bem como o direito subjetivo de que goza o sujeito ativo de ver a prestação adimplida pelo primeiro.

4. COMPLIANCE

4.1. Definição e Conceito

O termo *Compliance* vem do verbo *to comply* e possui significações diversas, de acordo com sua utilização, se em textos do direito positivo, da Ciência do Direito e na jurisprudência.

Sua significação mais comum, usual e genérica refere-se a *Compliance* como conformidade, ou seja, estar conforme algo, e até por essa razão o vocábulo que se origina da língua inglesa, é assim traduzido para a língua portuguesa.

- i) *Compliance* é utilizado no campo jurídico como sinônimo de aderência, de cumprimento, de adimplemento das leis, das normas e das regulamentações estatais vigentes;
- ii) *Compliance* como ferramenta de confiabilidade normativa, ao significar que por meio de sua adoção, mitiga-se a ocorrência de não conformidades que impactem na atividade e na credibilidade das organizações e que possam resultar em práticas ilícitas passíveis de punibilidade;
- iii) *Compliance* significando conformidade com regulamentos internos de pessoas jurídicas, ou seja, a aceitação, a eficácia e a efetividade da aplicação desses regulamentos dentro das organizações. Embora referida significação seja bastante importante não interessa ao presente estudo, tendo em vista que este tem como objeto as normas jurídicas postas e não os fatos da vida social que somente se tornam jurídicos se e quando o inadimplemento desses regulamentos resultar em práticas que configurem atos ilícitos, passíveis de aplicação de penalidades pelo direito positivo brasileiro;
- iv) Além desses sentidos, o termo *Compliance* pode significar uma norma jurídica que estabelece controles para monitoramento e mitigação dos atos de corrupção, de subornos, de desvios e de lavagem de dinheiro, de sonegação e de evasão fiscais, por se tratarem em práticas deletérias à economia global e que impactam na arrecadação de divisas. Os esforços envidados para combate a essas práticas cristaliza-se no crescente número de acordos internacionais celebrados entre países e que tratam da

transparência e da obrigatoriedade de intercâmbio de informações fiscais entre as nações signatárias, nas inúmeras Convenções realizadas mundo afora para tratar do tema e nos desdobramentos geopolíticos que o *non-Compliance* acarreta;

- v) Pode, ainda, em decorrência do processo de interpretação sistemática significar o próprio conjunto de procedimentos de controles e monitoramentos, tais como códigos de ética e políticas internas das pessoas jurídicas, auditorias periódicas, treinamentos etc., bem como as pessoas responsáveis (*compliance officer* e o *tone at the top* (“o exemplo vem de cima”, da alta direção, que deve estar altamente comprometida e agir em conformidade) e a própria gestão de riscos;
- vi) Além disso, pode significar a vedação e a reprovação à prática de atos lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira, que são todos aqueles praticados por pessoa jurídica e que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra os princípios da administração pública, ou ainda, contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil e definidos nos incisos do artigo 5, da Lei nº 12.846/2013²³;

²³ Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;

e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;

f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

- vii) Pode, por fim, fazer referência à ideia de mecanismo de integridade, de comportamento e condutas éticas²⁴.

Em homenagem ao corte metodológico, pré-requisito ao aprofundamento do conhecimento, o presente estudo se ocupará do *Compliance* em sua significação de norma jurídica.

A ideia de *Compliance* manifesta-se por meio de proposições prescritivas, conjunto de comandos construídos a partir da leitura e interpretação de textos jurídicos que se prestam a regular condutas intersubjetivas.

Assim, *Compliance* é conjunto de normas jurídicas, que têm como fonte o direito positivo ou regras de conduta, motivadas por regras negociais, morais e éticas, principalmente, que têm como ponto comum serem proposições prescritivas, resultantes de construções interpretativas que se utilizaram da linguagem em sua função prescritiva, constituídas em juízos hipotético-condicionais.

V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

§ 1º Considera-se administração pública estrangeira os órgãos e entidades estatais ou representações diplomáticas de país estrangeiro, de qualquer nível ou esfera de governo, bem como as pessoas jurídicas controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público de país estrangeiro.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, equiparam-se à administração pública estrangeira as organizações públicas internacionais.

§ 3º Considera-se agente público estrangeiro, para os fins desta Lei, quem, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública em órgãos, entidades estatais ou em representações diplomáticas de país estrangeiro, assim como em pessoas jurídicas controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público de país estrangeiro ou em organizações públicas internacionais.

²⁴ Segundo Carla Campos Moreira Sanson: “Ao falarmos da influência da Ética no desenho do que entendemos por ‘*Compliance*’, precisamos fixar, ainda que brevemente, o que entendemos por Ética e Moral, termos que para alguns autores são sinônimos. Esse entendimento, entretanto, não é pacífico, visto que existem autores de grande vulto que reconhecem a relação, mas diferenciam Ética de Moral, um deles é Hans Kelsen, que explicava que moral seria o conjunto de normas sociais, enquanto ética seria a disciplina dirigida a seu conhecimento. Ou seja, para o citado autor, Ética é a ciência, enquanto as normas de conduta formariam a Moral, extrai-se dessa explicação que Ética é uma ciência que se materializa através de normas de cunho moral. (...) Vemos assim, que, na explicação supracitada, ao tratarmos de ética, estamos falando tanto do conjunto de proposições prescritivas que regulamentam o comportamento humano, como da sua finalidade, que é a de difundir a ideia de um comportamento adequado aos valores de uma sociedade”. SANSON, Carla Campos Moreira. A íntima relação entre *Compliance* e atividade jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 205.

4.2. Escorço histórico

Historicamente recente dentro da evolução humana, as notícias da adoção de um programa de *Compliance* remontam à década de 1930, quando, na Conferência de Haia, instituiu-se o *Bank for International Settlements* (BIS), com sede na Basileia, Suíça, que tinha como função cooperar com a adoção pelos Bancos Centrais de medidas mais seguras, processos e procedimentos em conformidade com leis, normas, controles internos e que, assim, trouxessem maior credibilidade e confiabilidade, além de mitigação de riscos dessas instituições no cenário global.

Inicialmente circunscrito ao sistema financeiro, o *Compliance* não se disseminou pelas várias regiões do globo, restringindo-se a poucos e isolados movimentos, de que é exemplo a iniciativa da *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC), responsável por estimular as entidades de títulos mobiliários do mercado norte-americano para que adotassem e incorporassem em sua gestão os instrumentos, políticas e procedimentos de conformidade, com vistas, notadamente, a coibir atividades e práticas que pudessem configurar ilícitos penais.

Ainda restrito ao universo bancário, na década de 1970, com os problemas advindos do *Nixon Shock*, episódio da história recente dos Estados Unidos da América (EUA) em que o então presidente Richard Nixon decidiu unilateralmente romper com o sistema *Bretton Woods*, acordo que estabelecia a paridade entre o dólar e o ouro e, com isso tornar sem efeito o Tratado de 1944, foi criado em 1974, o *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS), integrado pelos presidentes dos Bancos Centrais do G-10, no intuito de aumentar a supervisão bancária e, com isso, viabilizar uma maior adequação, conformidade e fortalecimento das entidades financeiras, mitigando-se o risco e coibindo a prática de atos ilícitos.

Dentre as ferramentas utilizadas pelo BCBS está a emissão de relatórios com indicação de programas de integridade e de condutas que devem ser aplicados pelas entidades financeiras e o *Concordat*, documento que estabelecia, entre outras regras, que todos os bancos no exterior deveriam estar em conformidade com as diretrizes do Comitê da Basileia.

Na Declaração dos 25 Princípios Fundamentais para Supervisão Bancária Eficaz (*Core Principles for Effective Banking Supervision*) houve recomendação expressa (princípio 14) para que as entidades bancárias aplicassem programas de

Compliance para testar a aderência aos controles internos e a aplicação das leis e regulamentos, a fim de minimizar os riscos no adimplemento das obrigações legais e a ocorrência de práticas ilícitas.

No ano de 1977, após revelações de corrupção global generalizada e, em meio ao rastro do escândalo político Watergate, visando combater a corrupção que vinha ocorrendo em decorrência de subornos a dirigentes governamentais estrangeiros por empresas norte-americanas, os Estados Unidos da América homologaram o *U.S. Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), legislação que traz dispositivos anticorrupção e provisões contábeis, promulgada com o objetivo de tornar ilegal para certas classes de pessoas e entidades realizarem pagamentos a funcionários de governos estrangeiros para ajuda na obtenção de vantagens ou na manutenção de negócios.

Especificamente, as disposições antissuborno da FCPA proíbem o uso intencional de correspondências ou qualquer meio de instrumentalidade de comércio interestadual de forma corrupta para promover qualquer oferta, pagamento, promessa de pagamento ou autorização de pagamento de dinheiro ou qualquer coisa de valor para qualquer pessoa, embora saiba que todo ou parte de tal dinheiro ou coisa de valor será oferecido, dado ou prometido, direta ou indiretamente, a um oficial estrangeiro para influenciar o oficial estrangeiro em sua capacidade oficial, induza o oficial estrangeiro a praticar ou deixar de praticar um ato que viole seu dever legal ou para garantir qualquer vantagem indevida a fim de auxiliar na obtenção ou manutenção de negócios para ou com, ou direcionar negócios para, qualquer pessoa.

Já as provisões contábeis, obrigam os emissores a fazerem e manterem livros precisos e registros e aptos a se conceber e manter um sistema adequado e rígido de controles contábeis e fiscais internos.

As disposições contábeis também proíbem os indivíduos e as empresas falsifiquem conscientemente livros e registros ou conscientemente contornar ou deixar de implementar um sistema de controles internos.

A FCPA também exige que as empresas cujos valores mobiliários estejam listados nos Estados Unidos cumpram suas disposições contábeis. Essas disposições contábeis, que foram projetadas para operar em conjunto com as disposições antissuborno da FCPA, exigem que as empresas abrangidas pelas disposições (a) façam e mantenham livros e registros que reflitam de forma precisa e justa as

transações da empresa e (b) conceber e manter um sistema adequado de controles contábeis internos.

Desde o ano de 1977, as disposições antissuborno da FCPA são aplicadas a todas as pessoas dos Estados Unidos da América e a certos emissores estrangeiros de títulos.

Com a promulgação das emendas no ano de 1998, as disposições antissuborno da FCPA agora também se aplicam a empresas estrangeiras e pessoas que causam, diretamente ou por meio de agentes, um ato em prol de tal pagamento corrupto a ocorrer dentro do território do Estados Unidos da América.

Dentre os motivos justificadores para a aprovação de lei antissuborno, estavam os dados apurados e apresentados em um relatório pelo Congresso Norte-Americano, quando da realização das audiências que antecederam a homologação da FCPA, que mostrava que mais de 400 (quatrocentas) empresas admitiram terem realizado pagamentos questionáveis ou ilegais.

As empresas, a maioria de forma voluntária, relataram haver pagado bem mais de US\$ 300 milhões (trezentos milhões de dólares) em fundos corporativos a funcionários de governos estrangeiros, políticos e partidos políticos. Dentre elas, estavam algumas das maiores e mais ricas dos Estados Unidos da América.

As práticas ilegais divulgadas variavam desde o suborno de altos funcionários estrangeiros para garantir algum tipo de ação favorável por parte de um governo estrangeiro aos chamados pagamentos de facilitação, os quais, supostamente, foram realizados para garantir que funcionários do governo dispensassem certos deveres ministeriais ou administrativos.

Os setores da indústria normalmente envolvidos são: medicamentos e saúde; óleo e gás produção e serviços; produtos alimentícios; aeroespacial, companhias aéreas e serviços aéreos; e produtos químicos.

O pagamento de subornos para influenciar os atos ou decisões de funcionários estrangeiros, partidos políticos estrangeiros ou candidatos a cargo político estrangeiro é antiético, pois além de ser contrário às expectativas e aos valores morais do público americano, é também um mau negócio, na medida em que corrói a confiança do público na integridade do sistema de mercado livre.

Isto causa um terrível assombramento no mercado, direcionando negócios para as empresas muito ineficientes para competir em termos de preço, qualidade ou

serviço, ou com preguiça de se envolver em vendas honestas, ou com a intenção de descarregar produtos marginais.

Resumidamente, sem que pretenda esgotar os efeitos deletérios decorrentes destas práticas ilícitas, a recompensa à corrupção em vez de aumentar a eficiência pressiona, negativamente, as empresas éticas a reduzirem seus padrões sob o iminente risco de perderem negócios às empresas que se valem de práticas ilícitas e corruptivas para angariarem vantagens e benefícios comerciais.

O suborno de funcionários estrangeiros por algumas empresas americanas lança uma sombra sobre todas as empresas que existem nos Estados Unidos da América, seja em relação ao mercado norte-americano seja em relação ao mercado mundial, dado o mundo altamente enredado e globalizado existente.

A exposição de tal atividade pode, dentre outros prejuízos que serão trazidos ao longo deste estudo, afetar séria e negativamente a imagem de uma empresa, levar a processos judiciais onerosos, causar o cancelamento de contratos e resultar na apropriação de ativos valiosos no exterior, além de vários transtornos no mercado concorrencial.

Para retomar, a criação do FCPA pretendeu, assim, punir e impedir a continuidade de referidas práticas corruptas, para que se pudessem criar condições equitativas para negócios honestos, e restaurar a confiança do público na integridade do mercado nacional e mundial.

Originalmente, a FCPA possuía três principais provisões, a primeira delas, *Securities Exchange and Act of 1934* obrigava os emissores registrados no Banco Central Norte-Americano (SEC) manterem livros, registros e contas que registrassem com a devida precisão a totalidade de pagamentos e transações corporativas realizadas. A segunda, também um dever, exigia que os emissores implantassem e mantivessem um elevado controle contábil, de modo a assegurar a responsabilidade da administração sobre os ativos da empresa. Já a terceira e última provisão que merece análise mais detida, proibia qualquer oferta ou promessa de pagamento, de qualquer quantia, em espécie ou não, se aquele que oferecesse a “benesse” entendesse que parte do item seria concedido ou prometido a algum agente público

ou a partido político estrangeiros com o propósito de influenciar uma decisão de governo²⁵.

No ano de 1988, o Congresso Norte-Americano, após diversas críticas de empresários e governos internacionais, alterou a FCPA para adicionar duas defesas afirmativas: (1) a defesa da lei local; e (2) a promoção razoável e de boa-fé defesa de despesas. O Congresso também solicitou que o presidente negociar um tratado internacional com membros da Organização para a Economia Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) para proibir suborno em transações comerciais internacionais por muitos dos principais parceiros comerciais dos Estados Unidos.

As negociações subsequentes com a OCDE culminaram na Convenção sobre Combate ao Suborno de Funcionários Estrangeiros em transações comerciais internacionais (Convenção Antissuborno), que, dentre outras coisas, obrigou os agentes envolvidos (o subornante e os subornados) a responderem criminalmente por suborno.

Já no ano de 1998, a FCPA foi alterada para estar em conformidade com os requisitos da Convenção Antissuborno.

Essas alterações expandiram o escopo da FCPA para: (1) incluem pagamentos feitos para garantir "qualquer vantagem"; (2) alcançar certas pessoas estrangeiras que cometer um ato em prol de um suborno estrangeiro enquanto nos Estados Unidos; (3) cobrir público internacional organizações na definição de "oficial estrangeiro"; (4) adicionar uma base alternativa para a jurisdição baseada na nacionalidade; e (5) aplicar penalidades criminais a estrangeiros empregados por ou atuando como agentes das empresas dos Estados Unidos.

A Convenção Antissuborno entrou em vigor em 15 de fevereiro do ano de 1999, com os Estados Unidos da América como parte fundadora.

Passou a ter destaque e a se expandir após a ocorrência de fatos relevantes no cenário mundial, como os ataques terroristas ocorridos nos Estados Unidos da América no ano de 2001 e os escândalos financeiros em Wall Street no ano de 2002, tendo a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo como grandes propulsores.

²⁵ SEITZINGER, Michael V. *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA): Congressional Interested and Executive Enforcement, In Brief*. Congressional Research Service 7-5700. 2016. Disponível em: <https://sgp.fas.org/crs/misc/R41466.pdf>. Acesso em: janeiro 2021.

Esses fatos despertaram para a necessidade de regulamentações ainda mais efetivas e rapidamente aplicáveis em vários países, de forma a tornar-se possível gerir os riscos aos quais as instituições estão sujeitas.

No ano de 2009, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) editou, posteriormente, a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, um guia de boas práticas, com diretrizes sugestivas sobre ética, *Compliance* e controles internos para empresas, tais como, o comprometimento da alta direção das companhias e empresas, em relação a seus programas de integridade, a implementação de uma política clara e objetiva de proibição de práticas de corrupção, a conscientização de todos os empregados, *stakeholders* e *players* de que para que um programa de *Compliance* seja eficaz depende de seu cumprimento por todos eles, o monitoramento e a reciclagem contínuos do programa e dos riscos detectados, a aplicação de treinamentos frequentes e a disponibilização de meios para denúncias de práticas *non-Compliance*, com a garantia da efetiva investigação e penalização de infratores.

Ainda no cenário internacional, outra importante lei antissuborno foi a do Reino Unido, aprovada no ano de 2010 pelo Parlamento, o *United Kingdom Bribery Act* tornou crime o suborno de funcionários estrangeiros e representantes comerciais. Referida lei abrange os cidadãos do Reino Unido, residentes e organizações originárias que realizem negócios com o Reino Unido e inclui crimes como o suborno, a aceitação do suborno, o suborno de um funcionário público estrangeiro e a omissão de organizações comerciais em evitar o suborno.

A lei concede, ainda, ao governo do Reino Unido jurisdição extraterritorial, possibilitando a investigação de crimes que tenham sido cometidos no exterior por pessoas que possuam “conexão estreita” com o Reino Unido.

A expressão em destaque é conceituada pela lei britânica como sendo a pessoa que no momento em que os atos ou omissões foram cometidos por: (i) um cidadão britânico; (ii) um cidadão britânico de territórios ultramarinos; (iii) um cidadão britânico (estrangeiro) ultramarino; (iv) um cidadão que, de acordo com a Lei de Nacionalidade Britânica, seja súdito britânico; (v) um cidadão britânico que, nos termos da Lei Antissuborno, possua proteção; (vi) um indivíduo residente

normalmente no Reino Unido; (vii) um organismo constituído segundo a lei de qualquer parte do Reino Unido; e (viii) uma parceira escocesa.

Ao contrário da FCPA, o *United Kingdom Bribery Act* abrange crimes envolvendo os setores público e privado e não considera a existência ou não de intenção por parte agente que comete o ilícito, mas tão somente, o auferimento de vantagens pelos agentes, em decorrência da prática de suborno durante a realização dos negócios.

A FCPA inclui uma exceção ao crime de corrupção, os denominados pagamentos de facilitação, que são permitidos, e definidos como o ato de "facilitar ou agilizar ações governamentais de rotina", desde que devidamente documentados nos registros da empresa; a Lei Antissuborno do Reino Unido, no entanto, não inclui tal concessão.

Ao invés disso, a orientação emitida pelo *Serious Fraud Office* do Reino Unido observa que um pagamento de facilitação é um tipo de suborno e deve ser visto como tal.

Se um indivíduo violar a lei, dependendo da gravidade de suas infrações, ele pode receber até 10 (dez) anos de prisão, bem como multas ilimitadas. As empresas que violam a lei também podem receber multas ilimitadas, novamente com base na gravidade de suas violações.

As empresas infratoras também enfrentam a perspectiva de exclusão de licitações em contratos públicos. Pessoas físicas e jurídicas também podem estar sujeitas a ordens de confisco; já os diretores da empresa condenados por irregularidades podem ser impedidos de atuar na qualidade de conselheiros por até 15 (quinze) anos.

Nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins e de Rogério Vidal Gandra da Silva Martins:

Os programas de *compliance*, nascidos no bojo do sistema financeiro, mostraram-se de uma grande eficiência e, no início deste século, já se espalhavam por diversos campos do mundo empresarial, bem como com o aumento tecnológico e o crescimento vertiginoso do processo de globalização em pouquíssimo tempo já era prática presente e usual na maioria dos países.²⁶

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Granda da Silva, coordenadores. *Compliance no direito tributário*. Coleção *Compliance*, Volume 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 10-11.

O *Compliance* apresenta, assim, essencialmente, três principais características: (i) obrigatoriedade de a empresa se manter em conformidade com as leis, regulamentos (internos e externos); (ii) mitigação de riscos, devido ao cumprimento das leis e dos comandos; e (iii) garantia de maior segurança, eficiência, produtividade, credibilidade e maior grau de confiança no mercado, por meio do controle da licitude dos relacionamentos estabelecidos entre pessoas jurídicas e agentes do poder público.

4.3. *Compliance* no Brasil

No Brasil, a ideia de *Compliance* foi introduzida pelas instituições financeiras brasileiras em obediências às normas da Basiléia e, na sequência, foi ratificada por acordos internacionais visando o combate às práticas de corrupção nas organizações privadas e do poder público.

No cenário nacional, a adoção do *Compliance* trouxe maior transparência às relações entabuladas entre agentes públicos e privados, descortinando os esquemas de corrupção e de auferimento de vantagens indevidas, que resultaram em bilhões de reais recebidos e não declarados à Receita Federal do Brasil. Dinheiro esse, proveniente de práticas corruptivas, de licitações direcionadas e de contratos celebrados de forma fraudulenta, bem como, do pagamento de propina.

Diante da crescente importância da conformidade para as organizações e, por conseguinte, de sua necessidade de regulamentação, bem como pela forte influência das leis estrangeiras e da deflagração da denominada Operação Lava Jato e seus desdobramentos, em 1º agosto do ano de 2013, foi promulgada a Lei nº 12.846, também denominada Lei Anticorrupção, dispondo sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas que tenham praticado atos ilícitos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Para além das influências policiais, a legislação anticorrupção brasileira resultou, também, da crescente e urgente necessidade de fiscalização do mercado e de práticas ilícitas, por meio da atuação dos órgãos de controle, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN) e o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e, ainda, “pelos acionistas das empresas, que vêm submetendo seus administradores e as aquisições corporativas a intenso

escrutínio por *background checks* e *due diligence*; e até mesmo pela atuação não regulamentada de outros *stackholders*²⁷

O disposto nesta Lei abrange as sociedades empresárias e as sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

Aplica-se às sociedades empresariais e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado e, ainda, às fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras cuja sede, filial ou representação se localizem no Brasil, constituídas de fato ou de direito, mesmo que temporariamente.

Não apenas as pessoas jurídicas nacionais, mas também as estrangeiras são abarcadas pela Lei Anticorrupção, tais como os órgãos e entidades estatais ou as representações diplomáticas de país estrangeiro, seja qual for o nível e esfera governamentais, bem assim como expande suas disposições às pessoas jurídicas controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público de países estrangeiros ou em organizações públicas internacionais.

A responsabilidade trazida pela Lei Anticorrupção remanesce, ainda que ocorra alteração contratual, transformação, incorporação, fusão ou cisão societárias, consoante dispõe o artigo 4º e, em se tratando de fusão, caso em que a incorporada sucede a incorporada, ou incorporação, em que a sociedade resultante da fusão sucede às anteriores, a responsabilização de que trata a lei, além de subsistir à sucessora estará restrita ao pagamento de multa e reparação integral do dano a que tenha comprovadamente dado causa, até o limite do patrimônio transferido (§ 1º).

Não se aplicam à sucessora as demais penalidades previstas na Lei nº 12.846/2013 e decorrentes de fatos jurídicos ocorridos antes da data da alteração societária, exceção aos casos em que tenha havido simulação ou evidente intuito de fraude e, desde que, devidamente comprovados.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 11.

Quer-se com isso afirmar que, nessa hipótese, as pessoas jurídicas penalizadas não terão sobre si aplicadas as penas de perdimento de bens, suspensão ou interdição de suas atividades, proibição de recebimento de órgãos públicos, dentre outras previstas nas legislações vigentes e aplicáveis, tais como a lei penal e a lei tributária.

A responsabilidade individual dos dirigentes e dos administradores ou de qualquer pessoa natural, que, comprovadamente tenha sido autora, coautora, partícipe ou copartícipe do ato ilícito praticado pela pessoa jurídica não será afastada, independentemente se o agente for público ou privado, brasileiro ou estrangeiro.

A lei, inclusive, define a figura do agente público estrangeiro, como sendo aquele que, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública em órgãos, entidades estatais ou em representações diplomáticas de país estrangeiro.

Não há que confundir a responsabilização da pessoa jurídica com a da pessoa física, de modo que esta deverá responder pela prática do ilícito na medida de sua culpabilidade.

Na sequência, foi sancionado, em 18 de março de 2015, o Decreto nº 8.420/2015, com o objetivo de regulamentar, no âmbito federal, a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira tratada pela Lei nº 12.846/2013.

5. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

5.1. Definição e conceito

O *Compliance* Tributário ou Conformidade Tributária, expressões que, embora não exatamente sinônimas, serão utilizadas neste estudo como se assim o fossem, a parte imprecisões técnicas que possa haver, pode ser definida, *lato sensu*, como sendo normas jurídico-tributárias que regulam os comportamentos intersubjetivos, notadamente das pessoas jurídicas, objetivando mitigar os riscos de ocorrência de práticas tributárias ilícitas e de inadimplementos das obrigações tributárias.

O termo *Compliance* Tributário, em sua acepção de norma jurídica, aparece insito à expressão norma jurídica tributária, eis que “todas compostas na mesma organização sintática, vale dizer, mediante juízo hipotético condicional em que o legislador (sentido amplo) imputa ao acontecimento de um fato previsto no antecedente, uma relação deôntica entre dois ou mais sujeitos, como consequente”²⁸.

Prescreve o *Compliance* Tributário que, inadimplida a obrigação tributária, configurada estará a não conformidade, a qual, pode ensejar a aplicação de penalidades e sanções, eis que endereçadas não só ao cumprimento devido, mas ao cumprimento de forma ética e nos moldes do que se reconhece como de boa conduta.

Tema de bastante relevo e importância, o *Compliance* Tributário “é problema de que se ocupam as administrações tributárias, como verdadeira questão de política pública”²⁹; indo além, é, ainda, verdadeira questão de poder de polícia, podendo, se descumprida, ter, inclusive, desdobramentos criminais expressivos.

O *Compliance* Tributário, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, exige das empresas, em geral, que cumpram com a legislação tributária e que sempre promovam a transparência em seus procedimentos, tarefas bastante complicadas em um cenário legislativo como o brasileiro, dada a imensa complexidade e emaranhado de relações

²⁸ “Nunca será demasiado insistir que tanto a ocorrência factual como o comportamento regulado têm de ser possíveis, para que a regra venha a ser aplicada, tornando-se individualmente eficaz”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 269.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Granda da Silva, coordenadores. *Compliance no direito tributário*. Coleção *Compliance*, Volume 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 25.

jurídico-tributárias estabelecidas, em decorrência do desempenho da atividade empresarial e da quantidade de normas, leis, portarias, resoluções, regulamentos, convênios válidos e vigentes no Brasil³⁰.

Afirma o ilustre jurista que:

Os efeitos da ascensão do compliance sobre os departamentos fiscais são bem visíveis: além da estruturação de divisões administrativas específicas, percebe-se a adoção de instrumentos de maior controle de fornecedores e tomadores de serviços, adensamento da documentação produzida em cada operação e um maior cuidado com a transparência dos negócios.³¹

Ainda que se trate de conjunto de normas jurídicas, não há como não considerar que o *Compliance* Tributário envolve uma intensa psicologia econômica e comportamental, indo muito além de uma explicação puramente econômica, tendo em vista que, o agente passivo da relação jurídico-tributária ou aquele por quem está representado, de modo racional, mostra-se capaz e, na maioria das vezes, tendente a fazer uma ponderação entre realizar o pagamento do tributo e cumprir com seus deveres instrumentais e os riscos e consequências decorrentes desse ou desses inadimplementos.

A decisão por ele tomada, da mesma forma, racional, resulta do sopesamento de fatores como nível de renda e capacidade de dispor do montante, no caso do dever de pagar pecúnia, a carga tributária, a probabilidade de sofrer fiscalização e a aplicação de penalidades e multas, principalmente a sanção monetária.

Erich Kirchler et al relata que esse debate sobre *Compliance* Tributário que, em verdade representa eterno embate interno dos seres humanos, conforme demonstrado em pesquisa realizada com contribuintes, relata as dificuldades para estabelecimento de uma relação precisa e direta entre o pagamento ou não dos tributos e, por conseguinte, estar-se ou não em conformidade com a legislação tributária. E como as empresas são administradas por seres humanos, fácil concluir que esse dilema reflete-se no comportamento tributário dessas pessoas jurídicas³².

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 10.

³¹ Ibidem. p. 10.

³² KIRCHLER, Erich et al, *Why pay taxes? A review of tax compliance decisions*. International Studies Program Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University, dez 2007, *Apud* Karem Jureidini Dias e Francisco Secaf Alves Silveira. *O Compliance e o exercício da fiscalização tributária*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 173.

De acordo com Karem Jureidini Dias:

Como aponta Kirchler *et al*, o debate sobre *tax compliance* envolveu por um longo período uma pesquisa majoritariamente voltada à “psicologia econômica”, que pretendi investigar o comportamento dos contribuintes. Muitas dessas pesquisas utilizavam o paradigma do contribuinte como um agente racional, capaz de fazer uma ponderação entre custos e benefícios de pagar ou não pagar tributos. A decisão do agente racional, assim, dependeria de fatores como o nível de renda, a carga tributária, a probabilidade de fiscalização e a magnitude das multas. As dificuldades em estabelecer uma correlação precisa entre esses diversos fatores e a decisão de não pagar tributo eram enormes e exigiam uma série de premissas, nem sempre verifica-se na prática.³³

Outro fator que é considerado pela psicologia econômica do contribuinte é a valoração que a sociedade dá ao cumprimento e ao descumprimento das obrigações, a forma como o homem médio se comporta e como essa sociedade enxerga e valora esse comportamento.

Quer-se, com isso, dizer que se a crença comum na sociedade em que se insere determinado contribuinte é de que a corrupção ou a sonegação fiscal são comuns e a represália social/moral é ‘flexível’, o contribuinte tende a valorá-las como ‘toleráveis’, ‘permissíveis’; agora, se são veementemente fulminadas pelo homem médio e, se o contribuinte identifica a honestidade como valor caro à sociedade de que faz parte, o embate interno tende a ser vencido pela decisão de cumprir com as obrigações tributárias.

São as palavras de Karem Jureidini Dias:

Frey e Torgler partem para uma discussão mais ampla, tratando a tributação como um “fenômeno social” e, portanto, de uma coletividade. Nessa perspectiva, a percepção de um determinado contribuinte sobre o comportamento dos demais seria o fator decisivo sobre o *tax compliance* ou *tax morality*. Assim, se os contribuintes acreditam que a sonegação é comum, sua *tax morale* diminui, se acreditam que os demais são honestos, sua *tax morale* aumenta.³⁴

Contribui para a formação dessa *tax morality* e influencia na tomada da decisão de pagamento ou não dos tributos a eficácia da aplicação das sanções pelos órgãos competentes para tanto.

Afirma Antonio Lopez Martinez que “quanto mais o indivíduo tiver dentro de si um senso moral, maior seria o seu senso de *compliance* fiscal. A chamada moral fiscal é a

³³ DIAS, Karem Jureidini. *O Compliance e o exercício da fiscalização tributária*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 173.

³⁴ Ibidem. p. 173.

motivação do ato de pagar tributos”³⁵ e, essa motivação pode ser estimulada por meio do pagamento de recompensas, uma espécie de sistema de penalidades e de prêmios.

Em resumo, conforme afirma Simon James *et al*, as pesquisas sobre *compliance* fiscal dividem-se entre as que se utilizam de uma:

[...] abordagem econômica (*economic approach*) e as que utilizam abordagem comportamental (*wider behavior approach*). A primeira entende que o pagamento ou não dos tributos decorre de uma decisão racional como qualquer outra, considerando benefícios e custos, não se levando em conta aspectos sociais ou morais; a segunda considera fatores diversos, como a repercussão social, idade, gênero, cultura, entre outros.³⁶

Não é difícil concluir que o *Compliance* Tributário, enquanto norma jurídica, visa a preservação do adimplemento das obrigações tributárias e coibir a ocorrência de infrações e ilícitos tributários, os quais, por sua vez, uma vez ocorridos, trarão a cominação de penas e sanções aos legalmente responsáveis por suas práticas.

Há relatos de que os primeiros doutrinadores na literatura jurídico-tributária que se debruçaram sobre esse tema foram Robert. M. Haig e James W. Martin e propuseram que os custos com a adequação ao *Compliance* não eram tão significativos a ponto de desestimular sua adoção.

Com o passar do tempo e com os novos estudos sobre *Compliance* Tributário, outros pesquisadores chegaram à mesma conclusão, afirmando ainda que esses custos não tinham relação direta de proporcionalidade com a capacidade de pagamento de tributos ou ao auferimento de renda e de receitas, mas sim, regressivos, por possibilitarem economia de escala, ao longo do tempo.

No ano de 1963, Strumpel³⁷ realizou uma análise dos custos fiscais dos pequenos negócios, utilizando-se de uma amostra estratificada de trabalhadores. A conclusão a que chegou foi a de que a maioria dos custos com a tributação decorre,

³⁵ MARTINEZ, Antonio Lopez. *Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário*. Caderno de Finanças Públicas, n. 14. Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernodefinancas-publicas-1/14f-publicas.pdf>. Acesso em: janeiro 2022.

³⁶ DIAS, Karem Jureidini. *O Compliance e o exercício da fiscalização tributária*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 174.

³⁷ Strumpel, B. (1963), “The disguised tax burden. *Compliance costs of German business and professionals – opinion poll interviews*”, in: *National Tax Journal*, January, pp 70 -77., obra citada por Lopes, Cidália Maria da Mota (2007), “Os custos de cumprimento e a tributação do rendimento – estudo comparativo de metodologias e resultados de estudo”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 420, Jul.-Dez., p. 141.

não dos impostos sobre o consumo, mas sim do pagamento de impostos que incidem sobre o rendimento dessas pequenas empresas e de contribuintes em geral.

Verificou, assim, que existiam economias de escala e, pela primeira vez foram abordados os custos psicológicos, embora sem qualquer tentativa de medição, tendo em vista que Strumpel aventou a hipótese de existência de uma forte carga psicológica capaz de afetar os custos da adequação. Nesse ponto, percebe-se a influência desse pesquisador no pensamento de Erich Kirchler *et al.*

Conforme afirmam Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, “o grande divisor de águas no campo do compliance tributário ocorreu no início da Década de 70 com os estudos capitaneados do Cedric Sandford, da Universidade de Bath, no Reino Unido”³⁸.

Essas pesquisas resultaram, no ano de 1989, uma publicação sobre o tema que teve grande repercussão e alcance, despertando o interesse e a necessidade de se tratar sobre o *Compliance* Tributário, o qual, a partir dessa, que é considerada como uma data-marco, simbólica, passou a analisar o assunto todos os seus aspectos, como campos de aplicação, classificações etc.

Sandford dividiu os custos com a adequação tributária em custos com o pagamento dos tributos, custos decorrentes de conjuntura econômica, que alteram preços e fatores produtivos, custos dos recursos empregados na estruturação e operacionalização de todo o sistema tributário ou de um tributo individual e que poderiam ser economizados se esses tributos não existissem.

Esses últimos, Sandford denominou como “custos operacionais tributários” e o subdividiu em:

- a. Custos administrativos: representados pelos recursos gastos pelo Estado no desempenho de sua função legislativa (Poder Legislativo), em sua função arrecadatória e fiscalizatória (Poder Executivo) e no julgamento das demandas de natureza tributária (Poder Judiciário).
- b. Custos de conformidade na tributação: representados pelos recursos gastos pelas pessoas físicas e jurídicas para o cumprimento das obrigações tributárias

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva, coordenadores. *Compliance no direito tributário. Coleção Compliance, Apresentação do Volume*. Volume 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p.12-13.

(principais e deveres instrumentais) estabelecidas pelo Estado e que representam o sacrifício de recursos para que essas pessoas conformem suas atividades à legislação tributária do ordenamento jurídico (*compliance costs of taxation*).

O autor, ainda, subdivide os custos de conformidade na tributação em dois outros, quais sejam:

- a. Custos monetários diretos que englobam todos os recursos dispendidos pelas pessoas físicas e jurídicas para o atendimento das obrigações tributárias e exigências do Fisco.
- b. Custos temporais que se referem ao tempo que deve ser despendido para a correta execução e entrega de todas essas obrigações e exigências.
- c. Custos psicológicos que correspondem ao estado de ansiedade, alerta, pressão existente na relação jurídica entre as pessoas (físicas e jurídicas) e o ente tributante, Fisco, tendo em vista que, ainda que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) cumpra com suas obrigações e atenda a todas as exigências legais, sempre terá em mente o receio de ter cometido algum erro (na entrega de declarações e informações e/ou no pagamento a menor do tributo, por exemplo), que poderá resultar em fiscalização, intimação e necessidade de prestação de esclarecimentos.

Os custos monetários também foram segmentados em:

- a. Custos temporários são aqueles que decorrem de alterações na legislação tributária e que levam à necessidade de readaptação das pessoas físicas e jurídicas que, para mensurar o impacto das mudanças, muitas vezes contratam opiniões e pareceres técnicos, de tomada de novas decisões e consequente treinamento de pessoal, o que traz gastos e diminuição da produtividade em relação à rotina já implantada.
- b. Custos permanentes são aqueles que permanecem depois da incorporação das alterações da legislação e obrigações tributárias, ou seja, na fase de implantação da nova rotina e alcançado um nível satisfatório de eficiência.

Em face da realidade fiscal e tributária brasileira, altamente complexa, que conta com uma carga tributária de 35% (trinta e cinco por cento) que cresce a cada

ano, afora o número significativo de espécies tributárias e de deveres instrumentais e, diante de uma jurisprudência que, em matéria tributária, está longe de ser pacífica, ou seja, nesse verdadeiro carnaval tributário, o *Compliance* Tributário comprova sua imprescindibilidade.

O sujeito passivo que, em atitude leviana, não age em conformidade tributária coloca-se em situação de extrema vulnerabilidade, pois os seus custos com a tributação serão cada vez maiores, comprometendo não apenas sua eficiência mas também sua produtividade e, com isso, expõe-se a fiscalizações, autuações e sanções que impactarão, inevitavelmente, no crescimento de seu passivo tributário, na diminuição de sua lucratividade e na perda de sua transparência, competitividade e credibilidade, tornando-se menos atrativo aos investidores e ao mercado.

Assim, estar em *Compliance* Tributário e, porquanto, adimplindo com as obrigações tributárias (principal e deveres instrumentais) significa, invariavelmente, priorizar o regulatório, o que se faz, também, com a utilização da ferramenta de governança corporativa tributária, a qual, auxilia na gestão transparente e idônea das relações estabelecidas entre as pessoas jurídicas e o ente tributante, especialmente quanto aos deveres instrumentais, como na declaração fidedigna de informações tributárias e fiscais a este.

5.1.1. *Foreign Account Tax Compliance (FATCA)*

A necessidade de se estar em conformidade tributária é crescente e ganhou ainda mais vitrine, notadamente após dois grandes escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos da América, quais sejam, os casos da LGT Bank, em Liechtenstein e o do USB AG.

No primeiro deles, levado a público no ano de 2008, um ex-empregado da instituição financeira, Heinrich Kieber roubou todos os dados confidenciais de clientes do LGT Group, a fortaleza financeira de propriedade da família real de Liechtenstein, e vendeu, secretamente, cópias destes para autoridades na Alemanha, Grã-Bretanha e Estados Unidos da América.

Referidos dados detalham esquema de evasão fiscal de 1.400 (um mil e quatrocentos) correntistas na casa dos bilhões de dólares, dentre os quais, 150 (cento

e cinquenta) clientes têm nacionalidade norte-americana, que teriam se valido de práticas ilícitas para redução ou não pagamento de tributos.

Esse escândalo resultou, dentre outras consequências, na quebra de sigilo bancário e acabou por incluir um pequeno país alpino na lista negra da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como um paraíso fiscal, país destino à lavagem de dinheiro³⁹.

No mesmo ano de 2008, um outro escândalo, protagonizado por um ex-empregado do UBS AG, maior instituição financeira privada da Suíça e uma das maiores do mundo, foi acusado de auxiliar milhares de contribuintes correntistas, dentre os quais 19.000 (dezenove mil) norte-americanos, a driblarem o sistema tributário local, deixando de recolher tributos devido durante anos, uma sonegação que contém ativos com um valor combinado de cerca de US\$ 17,9 bilhões, ativos esses nunca declarados às autoridades fiscais norte-americanas⁴⁰.

Consoante afirma Tathiane Piscitelli:

Esses fatos, somado com a crise financeira desse mesmo ano que atraiu a necessidade de aumento de receitas públicas, motivaram a criação de medidas concretas de combate à evasão tributária. Assim, em março de 2010, os EUA aprovaram, como parte do *Hiring Incentives to Restore Employment Act (HIRE)*, o *Foreign Account Tax Compliance (FATCA)*⁴¹

Com a aprovação do FATCA, o *Compliance* Tributário ganhou maior eficácia ao redor do mundo e no Brasil, motivada, principalmente, pelo combate à evasão e à sonegação fiscal ocorridas por meio da remessa de valores a contas bancárias e investimentos em instituições fora dos Estados Unidos da América, por pessoas consideradas, norte-americanas, visa aumentar a transparência das informações sobre esses cidadãos⁴².

³⁹ THE NEW YORK TIMES. *Banking scandal unfolds scandal like a thriller*. Disponível em: [\[https://www.nytimes.com/2008/08/15/business/worldbusiness/15kieber.html\]](https://www.nytimes.com/2008/08/15/business/worldbusiness/15kieber.html). Acesso em: fevereiro 2022.

⁴⁰ UNITED STATES SENATE. *Tax haven banks and U.S. tax compliance*. Disponível em: [\[https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORTTaxHavenBanksJuly1708FINALwPatEliseChgs92608.pdf\]](https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORTTaxHavenBanksJuly1708FINALwPatEliseChgs92608.pdf). Acesso em: janeiro 2022.

⁴¹ PISCITELLI, Tathiane. *Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir?* In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 136.

⁴² INTERNAL REVENUE SERVICE. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. Disponível em: [\[https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca\]](https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca). Acesso em: janeiro 2022.

Inserido ao Capítulo 4 do Código da Receita Federal norte-americana, *Internal Revenue Service* (IRS), obriga que as instituições financeiras estrangeiras forneçam ao IRS informações acerca dos investimentos em contas no exterior de pessoas norte-americanas que estejam sujeitas à tributação; restando, assim, clara está a força normativa do *Compliance* Tributário.

O FATCA, que tem eficácia e abrangência internacionais, exige que as instituições financeiras estrangeiras, *Foreign Financial Institutions* (FFIs), remetam ao IRS, anualmente, um informe de rendimentos, com informações sobre saldos, alienações e movimentações relativos a contas bancárias e a investimentos que sejam mantidos nestas por “pessoas dos Estados Unidos”. Assim, integra o *Compliance* Tributário, configurando-se, aqui, como norma jurídica fiscal internacional que prescreve determinada conduta aos países estrangeiros, sob pena de aplicação de sanções caso haja seu descumprimento.

O IRS considera como sendo pessoas dos Estados Unidos da América, aquelas sujeitas à sua tributação, todos os cidadãos que tenham nascido em território norte-americano ou que possuam cidadania norte-americana, residentes, permanentes ou fiscais que possuam *green card*, corporações norte-americanas, entidades criadas ou organizadas em território norte-americano ou estrangeiras que tenham acionistas enquadrados em uma das hipóteses anteriores e qualquer outra pessoa que não seja um estrangeiro⁴³.

As FFI's que firmam acordo com o IRS, mas que não fornecem as informações exigidas pelo FATCA têm retidos 30% (trinta por cento) de todos os valores remetidos de fontes dos Estados Unidos da América.

Além disso, a remessa dessas informações não necessitaria da intermediação do Fisco local, a menos que existisse um acordo entre as autoridades, a possibilitar ampla troca de informações entre os Estados Unidos da América e o país signatário. E essa ferramenta investigativa se mostrou como um fator decisivo para a adesão ao acordo intergovernamental (*Intergovernmental Agreement – IGA*) por outros Estados.

⁴³ INTERNAL REVENUE SERVICE. “The term “United States person” means: (i) A citizen or resident of the United States; (ii) A domestic partnership; (iii) A domestic Corporation; (iv) Any estate other than a foreign estate; (v) Any trust if: (v.a) A court within the United States is able to exercise primary supervision over the administration of the trust, and (v.b) One or more United States persons have the authority to control all substantial decisions of the trust; (vi) Any other person that is not a foreign person. Disponível em: [<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes>]. Acesso em: dezembro 2021.

Importante destacar que a penalização pela negativa ou insuficiência na prestação de informações serviu de estímulo determinante para a doção de todas as instituições às exigências do FATCA. Ademais, as pessoas jurídicas mostraram-se altamente interessadas em cumprir com as determinações, seja para evitar a aplicação da pena, seja para não terem sua imagem e credibilidade seriamente abaladas no mercado norte-americano.

5.1.2. Do FATCA ao CRS

Em 15 de fevereiro de 1999, a Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ocorrida, em 1997, na cidade de Paris, entrou em vigor no âmbito nacional, tendo sido incorporada no Brasil por meio do Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000.

Tinha como objetivo que os países signatários se comprometessem a instalar órgãos especializados e a editar legislação interna compatível com as ações de combate à corrupção propostas a todo o contexto internacional⁴⁴.

Atenta aos desdobramentos dos escândalos das instituições financeiras e visando, assim como o FATCA, combater a evasão e a sonegação fiscais declarou, no ano de 2009, o fim do sigilo bancário, que afetou mais de 84 (oitenta e quatro) milhões de contas bancárias.

Ao mesmo tempo em que gera oportunidades para aumentar a riqueza mundial, a globalização aumenta os riscos de ocorrência de práticas ilícitas, como suborno, evasão e sonegação fiscais.

O aumento dos fluxos entre países que ocorrem num sistema financeiro global requer cooperação fiscal mais eficaz, com maior transparência e troca de informações para efeitos fiscais, elementos fundamentais para coibir os paraísos fiscais e a falta de declaração tributária de valores e bens e investimentos em instituições bancárias estrangeiras.

Desde o início de 2008, a evasão fiscal internacional e o cumprimento de elevados padrões de transparência e troca de informações têm ocupado lugar de

⁴⁴ Em seu artigo 2º determinava que: “Cada Parte deverá tomar todas as medidas necessárias ao estabelecimento das responsabilidades das pessoas jurídicas pela corrupção de funcionário público estrangeiro, de acordo com seus princípios jurídicos”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm. Acesso em: dezembro 2021.

destaque nos encontros que tratam de temas como a corrupção, realizados com as maiores economias globais.

Essas reuniões, motivadas pelos recentes escândalos que afetaram vários países do mundo pela crise financeira global da época, passaram a integrar o calendário de convenções anuais da OCDE.

Em 2009, representantes de mais de 90 países se reuniram no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Efeitos Fiscais (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*).

O Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias foi criado no contexto dos trabalhos da OCDE e tinha como principal objetivo o enfrentamento dos riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais, por meio da implementação de padrões de transparência e de troca de informações na área tributária, buscando, com isso, evitar (i) o inadimplemento das normas referentes a tributos; (ii) que pessoas e empresas pudessem auferir algum tipo de benefício e/ou vantagem; e, ainda, (iii) a prática de atos ilícitos⁴⁵.

Com o intuito de serem discutidas as estratégias de estabilização do mercado financeiro global, todos os países do G-20 aderiram ao Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias, que conta atualmente com 150 (cento e cinquenta) membros, além de incluir, também, países observadores.

Com 163 (cento e sessenta e três) países membros, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais é o principal órgão internacional que trabalha na implementação de padrões globais de transparência e intercâmbio de informações em todo o mundo.

Desde que o G-20 declarou o fim do sigilo bancário em 2009, a comunidade internacional obteve grande sucesso na luta contra a evasão fiscal *offshore*. Trabalhando por meio do Fórum Global, os países implementaram padrões robustos que levaram a um nível sem precedentes de transparência em questões tributárias.

Em relação ao combate aos paraísos fiscais e às práticas tributárias danosas, o Brasil passou a integrar, no ano 2010, a denominada “lista branca”, composta por

⁴⁵ Ministério da Economia. Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais. Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias. Disponível em: [\[https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias\]](https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias). Acesso em: dezembro 2021.

um grupo de que implementaram os padrões estipulados por esse organismo, exatamente da maneira como determinado por este.

Importante ressaltar os principais papéis que devem ser desempenhados pelo Fórum Global: (i) o monitoramento do novo padrão para a troca automática de informações; (ii) o trabalho com outras organizações internacionais; e (iii) o auxílio aos países em desenvolvimento para que consigam alcançar o padrão desejado e, para tanto, devem prestar a assistência técnica necessária e participar do processo de construção de capacidade nesses países.

Em 2013, a OCDE e o G-20 lançaram o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), estratégias de erosão da base tributária realizada por empresas multinacionais que se utilizam de estratégias de planejamentos tributários agressivos para a exploração de lacunas e de incompatibilidades nas regras tributárias com o intuito de evitar o pagamento de tributos.

As práticas de BEPS custam aos países, anualmente entre cem e duzentos e quarenta bilhões de dólares em receita perdida. Trabalhando juntos dentro da Estrutura Inclusiva da OCDE e do G-20 sobre BEPS, 141 (cento e quarenta e um) países e jurisdições colaboraram na implementação de 15 (quinze) medidas de combate à elisão fiscal, garantindo que os lucros sejam tributados onde são realizadas as atividades econômicas que os geraram e onde o valor é criado, com a consequente melhora da coerência das regras fiscais internacionais e garantia de um ambiente fiscal mais transparente.

Atualmente, 96 (noventa e seis) países e jurisdições assinaram o Instrumento Multilateral sobre BEPS.

O trabalho da Estrutura Inclusiva da OCDE/G-20 é liderado por um Grupo Diretor composto por 24 (vinte e quatro) países e todos os membros do Quadro Inclusivo participam em pé de igualdade.

A grande adesão das nações e o desenvolvimento adicional dos padrões BEPS resultaram em progresso tangível sob os três princípios de coerência, substância e transparência, conforme articulados no Plano de Ação BEPS original.

Um dos planos de ação mais importantes é o voltado especificamente para o aumento da transparência tributária, o qual, de modo simplificado, significa colocar fim ao sigilo bancário e à evasão fiscal por meio da cooperação fiscal global⁴⁶.

A chave para a cooperação fiscal internacional é a troca eficaz de informações entre a OCDE e os países e jurisdições promovida por diversas formas, troca de informações (i) a pedido, (ii) espontânea e (iii) automática, e a OCDE, desde que estabeleceu seu Grupo de Trabalho sobre Elisão Fiscal e Evasão em 1971, tem envidado esforços homéricos para que elas ocorram e para estabelecer altos padrões de transparência fiscal e compartilhamento de informações para melhorar a capacidade das autoridades fiscais de deter, detectar e interromper a evasão e elisão fiscais⁴⁷.

No ano de 2014, realizou-se na Austrália a Cúpula de Brisbane do G-20, na qual foram apresentados e aprovados os planos e as medidas concretos para implementação e manutenção da troca automática de informações, por meio do texto do *Common Report Standard* (CRS), que solicita às jurisdições que obtenham informações de suas instituições financeiras e troquem-nas automaticamente com outras jurisdições, anualmente.

Especifica quais as informações de contas financeiras a serem trocadas, as instituições financeiras obrigadas a reportarem, os diferentes tipos de contas e contribuintes abrangidos, bem como os procedimentos comuns de *due diligence* a serem seguidos pelas instituições financeiras.

Para a implementação do quadro jurídico internacional, os países precisaram aderir ao Acordo de Autoridades Competentes Multilateral (MCAA), instrumento que operacionalizou a troca automática de informações, com base na Convenção

⁴⁶ OCDE. Transparência Fiscal. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/>. Acesso em: agosto 2021.

⁴⁷ “Troca automática de informações fiscais:

A troca automática de informações é a transmissão sistemática e periódica de informações fiscais dos países para o país de residência sobre várias categorias de renda, como dividendos, juros, receitas brutas, royalties, salários, pensões etc. O padrão global comum sobre troca automática de as informações das contas financeiras foram estabelecidas em 2014 e têm como objetivo acabar de vez com o sigilo bancário. Hoje, mais de 100 jurisdições trocam informações de contas financeiras de forma automática. Informações sobre 84 milhões de contas financeiras, com um valor total de 10 trilhões de euros, foram trocadas automaticamente em 2019. 107 bilhões de euros em receitas fiscais adicionais foram identificados através de programas de divulgação voluntária, investigações fiscais offshore e medidas relacionadas desde 2009”. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/>. Acesso em: agosto 2021.

Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal. Atualmente, mais de 120 (cento e vinte) jurisdições assinaram o CRS MCAA.

Esse compromisso representou um grande avanço e contribuição para a transparência tributária internacional, que tem como uma de suas mais importantes ferramentas o *Compliance* Tributário.

A troca automática de informações tributárias é, atualmente, prática comum prevista tanto na legislação da União Europeia, quanto nos Estados Unidos da América que, com seu *Foreign Account Tax Compliance* (FATCA), estende essa prática a mais de 100 (cem) jurisdições.

5.2. *Compliance* Tributário no Brasil

No Brasil, a adesão à troca ampla automática de informações, inclusive bancárias, com outras jurisdições teve início no ano de 2010, com a assinatura da Convenção Multilateral. Todavia, somente no ano de 2016 o ato foi homologado, por meio do Decreto nº 8.842/2016 e, na sequência, com a assinatura do MCAA, o Brasil efetivamente implementou o CRS internamente, o que possibilitou a troca de informações de maneira automática, nos termos do Artigo 6º da Convenção Multilateral⁴⁸.

Conta com o monitoramento da Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Fazenda que, atuando em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), são responsáveis pela elaboração de pesquisas e de opiniões técnicas. No entanto, a SRFB ocupa posição de destaque, sendo o órgão responsável por tomar a frente nas discussões no âmbito do Fórum Global e, por construir e consolidar o posicionamento brasileiro.

Para dispor sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o CRS e sobre a obrigatoriedade da prestação de informações da declaração de país a país foram publicadas, respectivamente, as Instruções Normativas nº 1680 e 1681.

A adesão ao CRS representou um importante passo brasileiro diante da comunidade internacional, pois deixou claro seu comprometimento e interesse no

⁴⁸ Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. Disponível em: [\[https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf\]](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf). Acesso em: janeiro 2022.

combate a ilícitos tributários, práticas tão deletérias à economia do Brasil e a sua imagem perante os demais países do mundo, as quais, inclusive, levam à perda da capacidade econômica e de realização de novos negócios e investimentos no país.

Os países membros da OCDE respaldaram o projeto por serem os mais afetados pelas práticas de erosão de bases tributárias e, no caso do Brasil a principal motivação foi a cooperação com o BEPS na transparência e troca de informações internacionais.

Ademais, desde meados da década de 1990, o governo federal brasileiro implementa regras antielisivas direcionadas, as denominadas *Specific Anti-Avoidance Rules* (SAARs), para mitigar os efeitos dos planejamentos fiscais internacionais que motivaram o BEPS, que foram implementadas por meio de alterações legislativas realizadas a partir do ano de 1998, com base nas recomendações emitidas pela OCDE no Relatório *Harmful Tax Competition*. Como exemplos de SAARs adotadas pelo Brasil, tem-se a tributação em bases universais, as regras de preços de transferência, a lista de jurisdições com tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados, a alíquota majorada de imposto sobre a renda em pagamentos a jurisdições com tributação favorecida, a limitação da dedutibilidade de tais pagamentos, as regras de subcapitalização, dentre outras.

Para promover a transparência e a troca de informações internacionais, a Receita Federal do Brasil editou normas infralegais para implementar as seguintes medidas: (i) Declaração País-a-País (Instrução Normativa RFB nº 1.681/16); (ii) troca de informações relativas a *rulings* (Instrução Normativa RFB nº 1.689/17); e (iii) obrigatoriedade de declaração do beneficiário efetivo das pessoas jurídicas brasileiras (Instrução Normativa RFB nº 1.634/16).

A jurisprudência do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já manifestou seu entendimento acerca da necessidade da implementação de programas de conformidade tributária nas empresas⁴⁹.

49

Disponível

em:

[\[https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=10919759&cdForo=0&uuidCapcha=sajcapcha_ebcc603ce9804de185e534fc460dbd89&q-recaptcha-response=03AOLTBLSGkK0_GJ8FdeKGx4aLgzBUDMkbljWyNjOObw4HjfzUSpAlHFxZ7wWqhPzEjE4wEFqVSqnQEYyZUtdvHAvBQARNqzvbdRlch3Vv-OmmBD0O02NLTSQTS-tpdP9MVCgP5WrG1gKxFnHHjRATvRqCDreGa3WWOP16u3ollsfYh3AQRm79rF8RhKEdbViqW7Jkvlj_9YR1g4volD09uKM6WV4UQBeVKQTd0gEUsi_E3ChV1hOoKahf8_T6EYXGMkQg4PqN3l0JaTnGZQpAoOUAgYF1jn73GOZmjfQk8BhKHg3BCWHLRcSgyEfDrjPLAtCojK2yAofCEX9MshDhxYY5PplXnv\]](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=10919759&cdForo=0&uuidCapcha=sajcapcha_ebcc603ce9804de185e534fc460dbd89&q-recaptcha-response=03AOLTBLSGkK0_GJ8FdeKGx4aLgzBUDMkbljWyNjOObw4HjfzUSpAlHFxZ7wWqhPzEjE4wEFqVSqnQEYyZUtdvHAvBQARNqzvbdRlch3Vv-OmmBD0O02NLTSQTS-tpdP9MVCgP5WrG1gKxFnHHjRATvRqCDreGa3WWOP16u3ollsfYh3AQRm79rF8RhKEdbViqW7Jkvlj_9YR1g4volD09uKM6WV4UQBeVKQTd0gEUsi_E3ChV1hOoKahf8_T6EYXGMkQg4PqN3l0JaTnGZQpAoOUAgYF1jn73GOZmjfQk8BhKHg3BCWHLRcSgyEfDrjPLAtCojK2yAofCEX9MshDhxYY5PplXnv)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. [...] TIEA (internalizado em nosso ordenamento jurídico por meio da edição do Decreto n.º 8.003/2013), para fins de: (i) determinação, lançamento, execução ou cobrança em relação a pessoas sujeitas aos tributos descritos no seu artigo 3º; e, (ii) investigação ou instauração de processo relativo a questões tributárias de natureza criminal; IGA (internalizado através do Decreto n.º 8.506/2015 e complementa o TIEA), com o objetivo de aumentar os níveis de *compliance* em matéria tributária internacional e de implementar o *FATCA* no Brasil; *FATCA* (incorporado ao nosso ordenamento jurídico por meio do Decreto n.º 8.506/2015), que é o Acordo para o Intercâmbio de Informações relativas a Tributos (no original, *Foreign Account Tax Compliance Act*), dentre as quais se incluem um sistema coleta de dados sobre as contas bancárias de residentes no Brasil mantidas por instituições financeiras dos EUA; (...).

(TJSP; Agravo de Instrumento 2192827-14.2017.8.26.0000; Relator (a): Roberto Maia; Órgão Julgador: 20ª Câmara de Direito Privado; Foro Central Cível - 25ª Vara Cível; Data do Julgamento: 22/10/2017; Data de Registro: 25/10/2017)

Outro importante avanço do *Compliance* Tributário no cenário nacional ocorreu recentemente, no dia 03 de janeiro do ano 2022, data em que fora publicada no Diário Oficial da União a Portaria ME nº 15.208, de 31 de dezembro de 2021.

Referida Portaria instituiu o Programa de Integridade do Ministério da Economia, denominado Prevenir, com o intuito de promover a prevenção, a detecção, a remediação e a punição de práticas de corrupção, fraudes, irregularidades e desvios éticos e de conduta em âmbito institucional⁵⁰.

A adoção da conformidade tributária acarreta a melhoria substancial de diversos aspectos da vida em sociedade, tendo em vista que torna mais eficiente o financiamento das atividades essenciais desempenhadas pelo Estado, a partir da arrecadação de tributos.

Particularmente quando se fala em Conformidade Tributária ou *Compliance* Tributário, está-se a referir à norma jurídica que prescreve o cumprimento de obrigações jurídico-tributárias, sob pena de, em sendo inadimplidas, ocorrer sobre referida prática a aplicação de sanções, dentre as quais a pecuniária e a reputacional.

Na relação jurídico-tributária, aquela em que o vínculo entre as partes é a obrigação definida por lei, será sempre constituída por dois ou mais sujeitos de direitos, a pessoa jurídica de direito público, a qual, por força legal, tem competência para exigir

[Aaxe5E4x8aPhtAr3vf3OMw13mY1Kn2U6NPDNpuUz6Bh45NPw7BsJY8pK6IOeR8ggQy3QIq9b4fc_V2WuJR6Eag-](https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=03/01/2022&jornal=515&pagina=10&totalArquivos=85)

[L5oERpkKns47ZojQnc7mpwzsfntkCoD2W7ORwIEjYsRgWg3RzgQMN8JMkzNwir2butSAP1FOFRxWtWgmGE69SL-dq5ltSdOKnWrMjR32meR4nFa14hAz0MIFCaYnZbfWXikV2rR4Eu8aR1YAyt4ytr\].](https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=03/01/2022&jornal=515&pagina=10&totalArquivos=85)

Acesso em: julho 2021.

⁵⁰ Diário Oficial da União. Portaria ME nº 15.208, de 31 de dezembro de 2021. Disponível em: [\[https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=03/01/2022&jornal=515&pagina=10&totalArquivos=85\]](https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=03/01/2022&jornal=515&pagina=10&totalArquivos=85). Acesso em: janeiro 2022.

o cumprimento da obrigação tributária, sujeito ativo dessa relação jurídica; e, o sujeito passivo, que por previsão legal, é obrigado ao pagamento do tributo, nos termos do artigo 121, do Código Tributário Nacional e ao cumprimento de outros deveres, podendo ser ele o próprio contribuinte ou um terceiro vinculado ao fato jurídico tributário, a quem a lei denominou responsável tributário.

Nesse passo, importante mencionar a diferença entre contribuinte e responsável tributário, espécies que são do mesmo gênero, o sujeito passivo da obrigação tributária. De acordo com o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo será: “I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e “II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei”.

Paulo de Barros Carvalho afirma ser o responsável tributário uma terceira pessoa que não possui uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, mas tão somente estando ligado a ele de modo indireto e por ele respondendo de forma subsidiária. “Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*”⁵¹. Já contribuinte é aquele que, além de ocupar a posição de sujeito passivo da relação obrigacional realiza o fato jurídico tributário.

Contribuinte ou responsável, caso o sujeito passivo deixe de adimplir com suas obrigações tributárias, principal ou deveres instrumentais, poderá ser responsabilizado e ter sobre si aplicada multa e outras penalidades.

5.3. As obrigações tributárias e o *Compliance* Tributário

As obrigações mencionadas ao longo deste estudo referem-se às denominadas obrigações tributárias, resultantes do vínculo nascido com a relação jurídico-tributária. Essas obrigações dividem-se em obrigações principais e em deveres instrumentais, estes equivocadamente denominados obrigações acessórias.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 318-319.

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas.⁵²

O Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 113, a previsão de tais obrigações:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º 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.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As obrigações tributárias resultam das relações jurídico-tributárias que se originam no conseqüente da regra-matriz de incidência, diante da ocorrência da hipótese de incidência descrita no antecedente dessa mesma regra.

A relação nascida no prescritor é constituída por dois sujeitos (passivo e ativo) que estabelecem entre si um vínculo obrigacional, que estabelece entre estes um vínculo obrigacional que, por sua vez, corresponde a direitos e deveres que devem ser adimplidos pelos sujeitos que compõem essa relação, sempre em obediência à estrita legalidade e em homenagem aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais, o já destacado princípio da eficiência.

Essa relação jurídica pode ser definida como “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”⁵³.

Tudo isto, a partir do comando irradiado do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, pois que é tributo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 295.

⁵³ Ibidem. p. 291.

cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, a obrigação principal corresponde à prestação pecuniária supramencionada, de feição nitidamente patrimonial, “pois o dinheiro – pecúnia – é a mais viva forma de manifestação econômica”⁵⁴.

Já as, erroneamente, denominadas “obrigações acessórias” correspondem, dentre muitos, aos deveres de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, de modo a propiciar ao ente tributante a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

No dizer de Paulo de Barros Carvalho, é “dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas”, e na seara tributária “são estipulados inúmeros deveres, que possibilitam o controle, pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a decretação dos tributos”⁵⁵.

Deveras, a função das obrigações acessórias, corretamente denominadas deveres instrumentais, é o estabelecimento da forma de comunicação entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, com vistas a viabilizar e agilizar a fiscalização a que a administração tributária tem por obrigação realizar, em obediência ao princípio da eficiência (artigo 37, da Constituição Federal).

Contribuintes e terceiros que de alguma forma possam colaborar para o processo de fiscalização são compelidos por lei a manterem dados e informações e a enviarem a estes por meio de declarações ou arquivos (meios digitais), tudo em função da comprovação do adequado cumprimento da lei e com respaldo no princípio constitucional da eficiência.⁵⁶

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 295.

⁵⁵ Ibidem. p. 295.

⁵⁶ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Compliance e a implementação de deveres instrumentais*. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 97.

Dessa forma, enquanto existir a condição de contribuinte ou de responsável também persistirá a responsabilidade destes de prestar continuada e regularmente as informações exigidas pelo ente tributante.

Em observância às Boas Práticas de Governança Tributária, não há ordem de prioridade ou relevância entre esses dois tipos de obrigações tributárias, mesmo porque, nos termos do artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional, a não observância de qualquer dos deveres instrumentais converte-a em principal, por meio da aplicação de sanção de multa pecuniária.

Além disso, importa ressaltar as características essenciais que permitem a identificação dos deveres instrumentais: (i) sempre decorrem de legislação tributária (não apenas da própria lei, mas também de decretos e normas complementares, como instruções normativas, comunicados e portarias); (ii) contribuem com o dever de fiscalização da administração tributária; (iii) devem perdurar enquanto houver lei que assim preceitue; e (iv) ainda que não tenham natureza pecuniária, seu inadimplemento, ainda que parcial, pode gerar penalidades pecuniárias (aplicação de multa) e outras sanções.

5.3.1. O *Compliance* Tributário e a necessária implementação dos deveres instrumentais

Dada a obrigatoriedade dos deveres instrumentais previstos em lei, seu adimplemento é de suma importância, sob pena de ser violada a Conformidade e integridade tributárias.

Mais do que simplesmente uma obrigação de cunho patrimonial (obrigação de dar), as obrigações tributárias surgidas da relação jurídica entre Fisco e contribuinte envolvem uma série de prestação de informações por parte deste último às administrações tributárias (obrigação de fazer ou não fazer, que não pode se converter para valores econômicos), os chamados deveres instrumentais⁵⁷.

⁵⁷ “Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução de seus desígnios tributários. [...] Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 296-297.

Afirma Paulo de Barros Carvalho que esses deveres tributários possibilitam ao Estado-Administração controlar o cumprimento das obrigações surgidas em decorrência da decretação dos tributos:

Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.⁵⁸

Assim, enquanto perdurar a relação jurídico-tributária e, por conseguinte, a condição de contribuinte ou responsável por parte do sujeito passivo, haverá deveres instrumentais ou formais a serem cumpridos por estes.

Os deveres instrumentais sempre decorrem da lei tributária e seu cumprimento pressupõe precisão, exatidão e fidedignidade em relação às informações prestadas às autoridades fiscais.

Um dos principais deveres instrumentais, dentre os tantos outros existentes na complexa e diversa lista de referidos deveres existentes no ordenamento jurídico brasileiro, é a obrigação que tem o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsável) de prestar informações idôneas, fidedignas e que não estejam divergentes dos registros contábeis e fiscais, além de societários das organizações, dentro dos prazos legais e em conformidade com o disposto pela legislação aplicável. “Por sua característica de prestação continuada de informações ou de ‘vínculo contínuo’, cumprir obrigações de natureza acessória exige que sejam estabelecidos processos que garantam uniformidade e consistência”⁵⁹.

A conformidade no cumprimento dos deveres instrumentais somente se dará quando presentes a fidedignidade, a uniformidade e consistência supramencionadas em relação às informações prestadas às autoridades fiscais.

Ocorre que, para que esses informes possam ser confiáveis e precisos é crucial que não haja qualquer divergência que seja entre estes e as informações fisco-contábeis produzidas pelos sujeitos passivos que devem, ainda, adimplir com

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 295-296.

⁵⁹ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 99.

obrigações tributárias dentro dos prazos estabelecidos, mitigando-se os custos com pagamento de multas e outras penalidades.

Diante da complexidade do sistema tributário brasileiro e da elevada quantidade de deveres instrumentais exigidos por lei, bem como em face das constantes alterações normativas tributárias, a Governança Corporativa Tributária mostra-se uma importante ferramenta à manutenção da conformidade tributária pelo sujeito passivo, tendo em vista que possui controles rígidos, de que é exemplo, a realização de auditorias regulares, que apontam a ocorrência de irregularidades e permitem sejam sanadas preventivamente, mitigando a imposição, em caso de fiscalizações, de penalidades e sanções por não conformidades tributárias.

5.4. Governança Corporativa Tributária

A Governança Corporativa Tributária pode, assim, ser conceituada como toda a gestão dos tributos que incidem sobre determinada pessoa jurídica, em decorrência do desenvolvimento de seu objeto social, englobando, portanto, o conjunto de regras e de boas práticas tributárias, que envolvam o constante monitoramento do cumprimento das obrigações tributárias, a identificação e a solução orientada e eficiente de problemas tributários e, ainda, a mitigação de riscos de inadimplência ou de envolvimento em práticas tributárias ilícitas.

Elidie Palma Bifano afirma ser Governança Corporativa Tributária:

[...] uma espécie de governança corporativa cujo objetivo principal é atender à função social da empresa e dos contratos por ela firmados. Compõe-se de procedimentos voltados à gestão tributária calcados em um conjunto de regras interligadas e orientadas pelo exercício das boas práticas em matéria tributária e pelo adequado relacionamento entre partes envolvidas (stakeholders).⁶⁰

Luciana Ibiapina Lira Aguiar propõe o seguinte conceito:

Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intrassociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem com (ii) as relações externas entre a

⁶⁰ BIFANO, Elidie Palma. *A importância do compliance tributário na administração dos negócios*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Granda da Silva, coordenadores. *Compliance no direito tributário*. Coleção Compliance, Volume 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 90.

entidade empresarial e as autoridades competentes e outros stakeholders, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.⁶¹

A Governança Corporativa Tributária, embora tenha se expandido nos últimos anos, ainda encontra grandes barreiras no Brasil, frente a uma descabida necessidade de se aferir benefícios imediatos e, com isso, de se mensurar os ganhos que a adoção da conformidade em matéria tributária gera ao cenário político e econômico nacionais.

Esse imediatismo é um fator que desestimula a adoção das práticas de governança, pois os ganhos/benefícios resultantes dela são detectados não a curto, mas a médio e longo prazos, com a diminuição do risco de fiscalizações e de autuações, evitando custos com penalidades, a viabilização de um planejamento tributário legal, para a redução do pagamento de tributos, mas não para que haja sonegação (evasão fiscal).

As boas práticas de governança tributária, em última *ratio*, auxiliam na manutenção do Estado Democrático de Direito, pois submetem, igualmente, todos ao dever de cumprimento das leis, bem como, auxiliam na detecção e mitigação de riscos à eficiência das ciências econômicas, usualmente agregadas à noção de resultados positivos e lucratividade.

Deveras, também para as ciências jurídicas é essencial a adoção dessas boas práticas, já que exige que os sujeitos da relação jurídico-tributária ajam em conformidade, em estrito adimplemento às normas tributárias, possibilitando que o ente tributante cumpra sua função arrecadatória; e a pessoa jurídica, a função social da empresa.

⁶¹ AGUIAR, Luciana Ibiapina. *Governança Corporativa Tributária. Aspectos Essenciais*. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 88.

6. O PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA A APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA

A Lei nº 12.846/2013 dispõe acerca do processo administrativo para a apuração da responsabilização e o Decreto nº 8.420/2015 regulamenta a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira (artigo 1º, do Decreto).

De acordo com os artigos 8º, da Lei 12.846/2013 e 2º, do Decreto nº 8.420/2015, a apuração da responsabilidade da pessoa jurídica será efetuada por meio de Processo Administrativo de Responsabilização (PAR) e a competência para sua instauração e julgamento cabe à autoridade máxima de cada órgão ou à entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, em face da qual houver sido praticado o ato lesivo, ou, ainda, caso a lesão tenha sido a órgão da administração direta, a competência será de seu Ministro de Estado.

Essas entidades lesadas agirão de ofício ou mediante provocação, por competência (que poderá ser delegada mas não subdelegada), e darão início à fiscalização, que envolve a colheita de informações, a análise de documentos e de todos os fatos que apresentem indício de autoria e de materialidade do ato lesivo à Administração Pública.

Assim como ocorre no processo administrativo fiscal, o PAR deverá ser regido pelos princípios constitucionais e tributários, tais como o contraditório, a ampla defesa, o devido processo legal, a estrita legalidade, bem como, ainda, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência. Por meio de tais garantias, as pessoas jurídicas, seus administradores e os demais investigados terão asseguradas a possibilidade à manifestação e à produção de todas as provas em direito admitidas.

O fato de estar regulamentado pelo Decreto nº 8.420/2015 não impede que o processo seja regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, naquilo em que o primeiro não tratar. Isso, porque enquanto o primeiro regulamenta a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, o segundo dispõe sobre o processo fiscal administrativo, que pode ser instaurado caso a multa aplicada

em decorrência da apuração do PAR não seja quitada e seja inscrita em Dívida Ativa pela Fazenda Nacional.

6.1. Fase de investigação preliminar da ocorrência do ato lesivo à Administração Pública

Ao tomar ciência da possível ocorrência de ato lesivo à Administração Pública, a autoridade instauradora do processo administrativo, em sede de juízo de admissibilidade e mediante despacho fundamentado, decidirá se prosseguirá com a abertura de investigação preliminar e instauração do PAR ou, com o arquivamento do caso (artigo 4º, do Decreto nº 8.420/2015).

Se a decisão for pela abertura de investigação, esta dar-se-á sob sigilo, com caráter não punitivo e objetivará a apuração de indícios de autoria e de materialidade de atos lesivos. Sua instauração será realizada por autoridade competente que designará uma comissão composta por dois ou mais servidores efetivos, a qual disporá de prazo de 60 (sessenta) dias para a conclusão da investigação preliminar, prazo esse que poderá ser prorrogado por igual período, desde que haja solicitação justificada do presidente da comissão à autoridade instauradora.

Finalizada a fase de investigação preliminar, as peças de informação obtidas e o relatório conclusivo acerca dos indícios de autoria e de materialidade investigados serão enviados à autoridade competente que, com base em todo o acervo fático-probatório apresentado, decidirá pela instauração ou não do PAR.

6.2. Fase contenciosa: PAR

O processo administrativo de responsabilização da pessoa jurídica visa a apuração dos fatos que tenham causado lesão ao patrimônio público, a reparação integral do dano causado e a consequente aplicação das penalidades e responsabilização à pessoa jurídica que tenha cometido o ilícito.

6.2.1. Instauração do PAR

Afirma Marcos Vinicius Neder:

A fase inicial caracteriza-se pelo procedimento de fiscalização, que envolve uma sucessão de atos e termos escritos das autoridades fiscais a fim de promover a determinação e exigência fiscal. Assenta-se num procedimento definido em lei, mas não traz como consequência a instauração de um contencioso. Exige-se algo do contribuinte, mas somente com a impugnação se instaura o processo fiscal.⁶²

Nos termos do disposto pelo artigo 14, do Decreto nº 70.235/72: “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, assegurados o cintraditório e a ampla defesa, consoante o disposto pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

O PAR tem início, portanto, com o procedimento de fiscalização, “que envolve uma sucessão de atos e termos escritos das autoridades fiscais a fim de se promover a determinação e exigência fiscal”⁶³.

Com a decisão pela instauração do processo administrativo, nesse mesmo momento, a autoridade competente formará nova comissão, composta por dois ou mais servidores estáveis, que será responsável pela abertura de nova investigação e fiscalização, com a avaliação de fatos e circunstâncias que já sejam conhecidos, bem como com a intimação da pessoa jurídica investigada e concessão de um prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de defesa escrita, que traga a especificação e a fundamentação de todas as provas que serão produzidas durante o processo.

No PAR são admitidos todos os meios de prova de que disponha a pessoa jurídica e que estejam aptos a comprovarem os fatos alegados em sede de defesa, tais como documentos contábeis, informações prestadas por terceiros, órgãos oficiais, pessoas físicas ou outras pessoas jurídicas, diligências e perícias, estas últimas, no entanto, deverão ser requeridas no momento da impugnação, consoante dispõe o artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972.

⁶² NEDER, Marcos Vinicius. A investigação de *Compliance* e o processo administrativo fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 137.

⁶³ NEDER, Marcos Vinicius. A investigação de *Compliance* e o processo administrativo fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 136.

Novas provas ou provas consideradas indispensáveis pela comissão somente poderão ser juntadas ao processo se assim for por ela deferido e, nesse caso, a pessoa jurídica investigada poderá apresentar alegações finais no prazo de 10 (dez) dias, contado da data do deferimento ou da intimação de juntada das provas pela comissão.

Como nos demais processos administrativos, regulamentados pelo Decreto nº 70.235/1972, não serão admitidas provas propostas pela pessoa jurídica que sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias, protelatórias ou intempestivas.

Prescreve o artigo 9º, do Decreto nº 8.420/2015, que o prazo para a conclusão do PAR não poderá ser superior a 80 (oitenta) dias, sendo admitida a prorrogação por igual período, mediante solicitação do presidente da comissão à autoridade instauradora, a quem caberá a decisão pela concessão ou não de mais 80 (oitenta) dias.

Encerrada a fase instrutória, após a conclusão dos trabalhos de apuração e análise, a comissão elaborará relatório a respeito dos fatos e provas trazidos ao PAR e de eventual responsabilidade administrativa da pessoa jurídica investigada (§ 3º do artigo 9º).

Em referido relatório final constará sugestão, que deverá ser fundamentada (motivada), acerca de quais as sanções deverão ser aplicadas, bem como a dosimetria da multa ou, ainda, a sugestão para arquivamento do processo.

O relatório deverá ser encaminhado à autoridade competente para julgamento, o qual, no entanto, deverá ser precedido de manifestação jurídica elaborada pelo órgão de assistência jurídica competente (§ 4º do artigo 9º).

Na sequência, o processo administrativo, contendo o relatório da comissão deverá ser remetido à autoridade instauradora para julgamento, com a decisão de responsabilização ou não da pessoa jurídica pela prática de ato lesivo. Em sendo confirmada a ocorrência de lesão, haverá a determinação de aplicação das sanções previstas na Lei nº 12.846/2013 e no Decreto nº 8.420/2015.

Pode, ainda, o relatório concluir que os atos ilícitos ocorridos deverão ser apurados em outras instâncias (§ 5º do artigo 9º), concluindo o relatório pela, devendo ele, neste caso, ser encaminhado pela autoridade julgadora: “I – ao Ministério Público; II – à Advocacia-Geral da União e seus órgãos vinculados, no caso de órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas federais; ou III - ao

órgão de representação judicial ou equivalente no caso de órgãos ou entidades da administração pública não abrangidos pelo inciso II”.

Se, a despeito da conclusão do relatório pelo prosseguimento e encaminhamento do processo para a apuração dos atos lesivos em outras instâncias e, a decisão da autoridade julgadora se der em sentido contrário, qual seja de não prosseguimento em referidas instâncias, deverá a autoridade fundamentar sua decisão contrária com base em todo o conjunto probatório que tiver instruído o PAR.

Concluído que ato lesivo contra a Administração Pública se perfez e, determinada a aplicação da sanção a título de responsabilização objetiva, a primeira delas será a publicação da decisão administrativa proferida pela autoridade julgadora ao final do PAR no Diário Oficial da União e no sítio eletrônico do órgão ou entidade público responsável pela instauração do PAR.

É permitido à pessoa jurídica contra a qual foram impostas as sanções apresentar que realize pedido de reconsideração, no prazo de 10 (dez) dias após a data de sua publicação. A partir de referido pleito, a autoridade julgadora decidirá, de forma justificada e, em um prazo de 30 (trinta) dias, se reconsiderará ou não a decisão administrativa; no primeiro caso, deverá publicar a nova decisão. Caso, entretanto, a decisão administrativa sancionadora seja mantida, deverá também haver nova publicação no Diário Oficial com os motivos dessa manutenção e, partir de referida data, abrir-se-á um novo prazo de 30 (trinta) dias, mas agora, para que a pessoa jurídica punida cumpra com todas as sanções que lhe tiverem sido impostas e confirmadas (artigo 11, *caput* e §§ 2º e 3º, do Decreto nº 8.420/2015).

A pessoa jurídica sancionada tem a escolha de, no entanto, não apresentar pedido de reconsideração, hipótese em que terá de cumprir todas as sanções que lhe tiverem sido impostas em decorrência do PAR em, até 30 (trinta) dias, contados a partir do fim do prazo estipulado para a interposição do pedido de reconsideração.

6.2.2. Instauração do PAR no âmbito do Poder Executivo

No âmbito do Poder Executivo, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União têm competência concorrente para instaurar o processo administrativo de responsabilização das pessoas jurídicas, bem como, para avocar processos instaurados, para verificação de sua regularidade ou correção de andamento,

consoante preveem os artigos 8º, § 2º, da Lei nº 12.846/2013 e 13, incisos I e II, do Decreto nº 8.420/2015.

É permitido à Controladoria-Geral da União exercer referidas competências, a qualquer tempo, desde que reste caracterizada a omissão da autoridade originariamente competente, dispensando-se, inclusive, a necessidade de comprovação de referida omissão. Essa permissão se justifica dada a gravidade que o cometimento de um ato lesivo representa, de modo que o mero indício já se revela suficiente para que a Controladoria-Geral da União avoque a competência de instauração e julgamento do PAR (artigo 13, § 1º, inciso I, do Decreto nº 8.420/2015).

A Controladoria-Geral da União poderá, ainda, avocar a competência para instaurar o PAR, de acordo com a complexidade, repercussão e relevância da matéria que seja objeto de apuração e julgamento (artigo 13, § 1º, inciso III, do Decreto nº 8.420/2015); do valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade atingida (artigo 13, § 1º, inciso IV, do Decreto nº 8.420/2015); ou da apuração que envolva atos e fatos relacionados a mais de um órgão ou entidade da administração pública federal (artigo 13, § 1º, inciso V, do Decreto nº 8.420/2015).

Em todas essas hipóteses, os órgãos e as entidades da Administração Pública estarão obrigados a encaminhar a ela todos os documentos e informações solicitados, incluídos os autos originais dos processos que eventualmente estejam em curso.

A Controladoria-Geral da União tem, ainda, competência para instaurar, apurar e julgar PAR pela prática de atos lesivos à administração pública estrangeira, o qual seguirá, no que couber, o rito procedimental do PAR, regulamentado pelo Decreto nº 8.420/2015.

6.3. As sanções aplicadas pelo PAR

Uma vez comprovada a prática do ilícito, a Lei nº 12.846/2013 prevê, no âmbito administrativo, a aplicação de sanções à pessoa jurídica responsável pelo cometimento de atos lesivos.

A aplicação administrativa das sanções supramencionadas não exige o agente infrator da obrigação de reparar integralmente o dano causado ao patrimônio público.

Ainda, a pessoa jurídica infratora poderá ter sua personalidade desconsiderada, com o atingimento do patrimônio de seus sócios e acionistas, sempre que se comprove

ter sido utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos ou para provocar confusão patrimonial. Nesse caso, todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica serão estendidos aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa (artigo 14, da Lei nº 12.846/2013).

O Decreto nº 8.420/2015 regulamentou as sanções administrativas relativas à aplicação de multas e publicação extraordinária condenatória em seus artigos 15 a 24.

6.3.1. Publicidade da decisão administradora sancionadora

A pessoa jurídica sancionada administrativamente pela prática de atos lesivos contra a Administração Pública, nos termos da Lei nº 12.846/2013, deverá, à suas expensas, dar publicidade à decisão administrativa sancionadora na forma de extrato de sentença, em meio de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, em edital afixado no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, em localidade que permita a visibilidade pelo público, pelo prazo mínimo de trinta dias, e em seu sítio eletrônico, pelo prazo de 30 (trinta) dias e em destaque na página principal do referido sítio.

6.3.2. Aplicação de multa

Além da obrigação de publicação extraordinária da decisão administrativa sancionadora, a pessoa jurídica que tiver cometido o ilícito também estará sujeita à aplicação de multa.

De acordo com o artigo 17, do Decreto nº 8.420/2015, o cálculo da multa se inicia com a soma de valores correspondentes a percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica, no último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos.

Para quantificação do valor da multa, o Decreto estabeleceu critérios objetivos de cálculo e aferição dos valores devidos, devendo ser realizada a somatória dos percentuais indicados nos incisos trazidos pelo artigo 17, bem como considerada a continuidade ou não dos atos lesivos no tempo, a ciência ou não e a tolerância de

integrantes do corpo diretivo ou gerencial da pessoa jurídica acerca da prática ilícita, a situação econômica da pessoa jurídica infratora com base na apresentação de índice de Solvência Geral (SG) e de Liquidez Geral (LG) superiores a um, o lucro líquido no último exercício anterior à ocorrência do ato lesivo e, a existência ou não de reincidência em menos de 05 (cinco) anos, contados da publicação do julgamento da infração anterior, considerados, ainda, outros critérios previstos em lei.

Do resultado da soma dos fatores do artigo 17 serão subtraídos os valores correspondentes aos percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos, conforme incisos do artigo 18, quais sejam: (i) um por cento no caso de não consumação da infração; (ii) um e meio por cento no caso de comprovação de ressarcimento pela pessoa jurídica dos danos a que tenha dado causa; (iii) um por cento a um e meio por cento para o grau de colaboração da pessoa jurídica com a investigação ou a apuração do ato lesivo, independentemente do acordo de leniência; (iv) dois por cento no caso de comunicação espontânea pela pessoa jurídica antes da instauração do PAR acerca da ocorrência do ato lesivo; e (v) um por cento a quatro por cento para comprovação de a pessoa jurídica possuir e aplicar um programa de integridade, conforme os parâmetros estabelecidos no Decreto nº 8.420/2015.

Se ausentes os requisitos trazidos previstos nos artigos 17 e 18 ou, caso o resultado da soma das operações necessárias à aferição do montante da multa ser igual ou menor a zero, o valor da multa a ser aplicada será de um décimo por cento do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos; ou variará entre R\$ 6.000,00 (seis mil reais) e R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais), para o caso de não ser possível a utilização do critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica no ano anterior ao da instauração ao PAR⁶⁴.

⁶⁴ Art. 22. Caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica no ano anterior ao da instauração ao PAR, os percentuais dos fatores indicados nos art. 17 e art. 18 incidirão: I - sobre o valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, excluídos os tributos, no ano em que ocorreu o ato lesivo, no caso de a pessoa jurídica não ter tido faturamento no ano anterior ao da instauração ao PAR; II - sobre o montante total de recursos recebidos pela pessoa jurídica sem fins lucrativos no ano em que ocorreu o ato lesivo; ou III - nas demais hipóteses, sobre o faturamento anual estimável da pessoa jurídica, levando em consideração quaisquer informações sobre a sua situação econômica ou o estado de seus negócios, tais como patrimônio, capital social, número de empregados, contratos, dentre outras. Parágrafo único. Nas hipóteses previstas no *caput*, o valor da multa será limitado entre R\$ 6.000,00 (seis mil reais) e R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

O valor final da multa a ser aplicada deve constar no relatório final da comissão, o qual deverá conter, sempre que possível, a estimativa dos valores da vantagem auferida e da pretendida (artigo 20, do Decreto nº 8.420/2015)⁶⁵.

De qualquer modo, o valor final da multa terá como limite mínimo (§ 1º, inciso I, artigo 20, do Decreto), o maior valor entre a vantagem auferida e o resultado da somatória dos valores correspondentes aos percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica no último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos, nos termos do disposto pelo artigo 17, do Decreto nº 8.420/2015. Já o limite máximo (§ 1º, inciso II, artigo 20, do Decreto), será o menor valor entre: a) 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos; ou b) três vezes o valor da vantagem pretendida ou auferida.

É bom que se diga que o valor da vantagem pretendida ou auferida refere-se aos ganhos que a pessoa jurídica tenha obtido ou pretendido obter, valor este que não existiria sem a prática do ato lesivo. Ainda, a esse valor deve ser acrescido, se o caso, a quantia correspondente a qualquer vantagem indevida que tenha ou não sido dada a agente público ou a terceiros a ele relacionados (suborno) para alcançar alguma facilidade indevida.

Para que se chegue ao resultado final que verdadeiramente mostrará o valor da vantagem pretendida ou auferida deve-se, por fim, deduzir os custos e as despesas legítimas e comprovadamente incorridas ou que seriam, obrigatoriamente, devidas e, por conseguinte, teriam de ser despendidas, caso o ato lesivo não tivesse ocorrido.

$$V_v = \sum [(V_{\text{ganho indevido}} + V_{\text{pago a agente público}}) - V_{\text{custos e despesas}}]$$

Sendo:

V_v : Valor da vantagem indevida pretendida ou auferida;

$\sum$: Somatório;

$V_{\text{ganho indevido}}$: Valor dos ganhos que a pessoa jurídica obteve ou pretendeu obter, resultante da prática ilícita;

⁶⁵ Existe um Manual Prático de Cálculo de Sanções da Lei Anticorrupção que está disponível no sítio eletrônico da Controladoria-Geral da União que tem o objetivo de orientar e uniformizar a aplicação dos procedimentos e critérios de cálculo da multa, como também da dosimetria da duração da publicação extraordinária da decisão condenatória da Lei nº 12.846/2013. Disponível em: [file:///C:/Users/narja/Downloads/Manual Pratico de Calculo de%20Sancoes da LAC.pdf](file:///C:/Users/narja/Downloads/Manual%20Pratico%20de%20Calculo%20de%20Sancoes%20da%20LAC.pdf). Acesso em: fevereiro 2022.

V_{pag} a agente público : Valor correspondente à vantagem indevida dada ou prometida a agente público ou a terceiros a ele relacionados;

V_{custos e despesas} : Valor de custos e as despesas legítimas e incorridas ou que seriam, obrigatoriamente, devidas.

A multa aplicada à pessoa jurídica infratora, de acordo com o Decreto nº 8.420/2015, tem natureza punitiva e deverá ser recolhida no prazo de 30 (trinta) dias da decisão de reconsideração (§§ 1º e 3º, do artigo 11, do Decreto nº 8.420/2015). Após seu recolhimento, a pessoa jurídica se obriga a apresentar ao órgão ou à entidade que lhe cominaram a sanção documento que ateste o pagamento integral do valor da multa imposta (§ 1º, do artigo 25, do Decreto nº 8.420/2015).

Concluído o processo administrativo, caso a pessoa jurídica sancionada não tenha realizado o pagamento integral da multa aplicada dentro do prazo legal ou não tenha apresentado sua comprovação (§ 2º, do artigo 25, do Decreto nº 8.420/2015), esse crédito será inscrito em dívida ativa da Fazenda Pública, que poderá se valer de todos os meios legais para cobrá-la, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, com o ajuizamento da correspondente execução fiscal. Se, todavia, a entidade sancionadora não possuir Certidão de Dívida Ativa, o valor será cobrado sem prévia inscrição (§ 3º, do artigo 25, do Decreto nº 8.420/2015).

6.3.3. Mecanismos atenuantes de aplicação das sanções

A Lei nº 12.846/2013 e o Decreto nº 8.420/2015 preveem, no entanto, mecanismos atenuantes de aplicação de penalidades e de benefícios concretos para as organizações infradoras que decidam cooperar, efetivamente, com as autoridades.

6.3.3.1. Colaboração

Além da colaboração da pessoa jurídica quando da realização da investigação ou apuração do ato lesivo, há a possibilidade de redução na penalidade de multa a ser aplicada caso haja a comunicação espontânea da irregularidade cometida à autoridade antes que se inicie o processo administrativo.

Essa colaboração, no entanto, deve ser suficiente a permitir que as autoridades tomem conhecimento de fatos relevantes e determinantes aptos a comprovar as

violações que tenham sido cometidas e que possibilitem a imputação da responsabilização pelo cometimento das infrações tributárias.

6.3.3.2. *Acordo de leniência*

Outro mecanismo previsto é o acordo de leniência que aparece no Capítulo V da Lei e no Capítulo III do Decreto, o qual uma vez celebrado, resulta em benefícios, com a redução e até a isenção das sanções para as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos lesivos que cooperam de forma efetiva e permanente com as investigações e com o processo administrativo, permitindo a identificação dos demais envolvidos na prática do ato ilícito e a obtenção mais rápida de informações e documentos que comprovem a ocorrência da infração, objeto da investigação (incisos I e II, do artigo 16, da Lei nº 12.846/2013 e incisos I e II, do artigo 28, do Decreto nº 8.420/2015).

Acordo de leniência, previsto no Capítulo V, da Lei nº 12.846/2013 e Capítulo III, do Decreto nº 8.420/2015, é um acordo de natureza administrativa celebrado entre as pessoas jurídicas investigadas pela prática de atos lesivos e a autoridade máxima de cada órgão ou entidade política pública, com o objetivo de fazer com que as pessoas jurídicas colaborem efetivamente com as investigações para apuração da responsabilização administrativa.

É um instrumento que estipula as condições necessárias para a garantia da efetividade do compromisso e do resultado útil do processo e que interrompe o prazo prescricional dos atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

Por meio dele, a pessoa jurídica se compromete a, voluntariamente, ser a primeira a manifestar interesse na cooperação para a apuração do ato lesivo, cessar seu envolvimento na prática ilícita, admitir sua participação na infração (responsabilidade objetiva), cooperar com as investigações, fornecer informações que identifiquem os demais envolvidos na infração e que comprovem a ocorrência do ato lesivo, sempre que solicitado, comparecer aos atos processuais que se fizerem necessários, e adotar ou aperfeiçoar um programa de integridade, bem como se obriga a reparar o dano causado com sua conduta ilícita.

O acordo de leniência poderá ser proposto até a conclusão do relatório do PAR por pessoa jurídica, por seus representantes, na forma de seus instrumentos societários ou, ainda, por procuradores com poderes para tanto e, se celebrado em conjunto com as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, de fato ou de direito, sobre elas também surtirá seus efeitos.

Durante a definição de seus parâmetros, a proposta de acordo terá caráter sigiloso, somente se tornando pública quando houver a efetivação, a assinatura do acordo.

Nesse mesmo período, poderá a pessoa jurídica proponente desistir ou rejeitar a proposta sem que isso importe em reconhecimento da prática de ato lesivo e sem que os documentos até então apresentados (que deverão ser a ela devolvidos) possam ser utilizados pela autoridade instauradora ou pelo comitê para fins de responsabilização, exceto se já fossem conhecidos independentemente da apresentação da proposta de acordo de leniência.

De acordo com o disposto no artigo 32, do Decreto nº 8.420/2015, o prazo para a negociação e aceitação ou não da proposta do acordo de leniência é igual a 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de sua apresentação, o qual poderá ser prorrogado, a critério da Controladoria-Geral da União e caso haja circunstância que assim exijam.

No âmbito do poder executivo federal e em face de atos lesivos praticados contra a administração pública estrangeira, a Controladoria-Geral da União tem competência exclusiva para celebrá-lo⁶⁶.

Segundo informações disponibilizadas pela Controladoria-Geral da União desde o ano de 2017 foram celebrados 17 (dezessete) acordos de leniência, num valor total de R\$ 15.445.190.488,86 (quinze bilhões quatrocentos e quarenta e cinco milhões cento e noventa mil quatrocentos e oitenta e oito reais e oitenta e seis centavos), dos quais R\$ 6.081.244.542,73 (seis bilhões oitenta e um milhões

⁶⁶ Mais informações sobre acordos de leniência realizados, valores e empresas envolvidos são trazidas no sítio da Controladoria-Geral da União: [<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/acordo-leniencia>]. Acesso em: janeiro 2022.

duzentos e quarenta e quatro mil quinhentos e quarenta e dois reais e setenta e três centavos) já foram pagos⁶⁷.

Importante ressaltar, por fim, que a celebração do acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado, bem como que seu adimplemento integral resulta na isenção da aplicação das sanções de (i) penalidade de multa sobre o faturamento bruto, (ii) obrigação de publicação extraordinária da decisão condenatória, e (iii) proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 01 (um) e máximo de 05 (cinco) anos. Ainda, poderá levar à redução, em até dois terços do valor final da multa aplicável, ou à isenção ou atenuação das sanções administrativas previstas na Lei de Licitações.

6.3.3.3. *Programa de Compliance*

A adoção e efetiva implementação de programas de *Compliance* e *Compliance Tributário* por parte da pessoa jurídica responsabilizada, definidos no artigo 7º, inciso VIII, da Lei nº 12.846/2013 e artigo 41, do Decreto nº 8.420/2015, são ferramentas que também contribuem para a redução das penalidades a serem aplicadas em caso de restar comprovada a ocorrência de prática de atos lesivos à Administração Pública.

A existência e efetiva aplicação de mecanismos de procedimentos internos de integridade, o comprometimento e incentivo inequívocos da alta direção e conselhos da pessoa jurídica ao programa, a realização de auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, de políticas anticorrupção, de regulamentação interna de políticas de brindes e gratificações, a frequente e comprovada realização de treinamentos dos colaboradores e *stackholders* visando o aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência de atos lesivos e a transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos, ou no pagamento de tributos, obtenção de autorizações, licenças,

⁶⁷ Painel Acordos de Leniência. Disponível em: [\[https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiZTU2MWI0MjYtY2EzOS00NzYyLTg3MWQ0YWE3MmFiMmY0ODM4IiwidCI6IjY2NzhkOWZILTA5MjEtNDE3ZC04NDE3LTVMWWMxOGRlZmJiYiJ9\]](https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiZTU2MWI0MjYtY2EzOS00NzYyLTg3MWQ0YWE3MmFiMmY0ODM4IiwidCI6IjY2NzhkOWZILTA5MjEtNDE3ZC04NDE3LTVMWWMxOGRlZmJiYiJ9). Acesso em: janeiro 2022.

permissões e certidões permitem são parâmetros (artigo 42, do Decreto nº 8.420/2015) considerados quando da quantificação da penalidade de multa aplicada como sanção.

6.4. Responsabilização judicial

A responsabilização judicial vem disposta nos artigos 18 a 21, da Lei nº 12.846/2013 e artigos 26 e 27, do Decreto nº 8.420/2015 e, em referidas ações de responsabilização judicial será adotado o rito previsto na Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, a lei de ação civil pública de responsabilidade.

Esgotada a fase administrativa, conforme dispõe o artigo 15, da Lei nº 12.846/2013, deverá a comissão instaurada levar o processo administrativo de responsabilização da pessoa jurídica ao conhecimento do Ministério Público para que este apure eventuais delitos e ofereça a necessária denúncia, que desencadeará o processo judicial de responsabilização civil e criminal.

O ajuizamento de ações, no Brasil ou no exterior, que objetivem a cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, a promoção da publicação extraordinária, a persecução das sanções administrativas, a reparação integral dos danos e prejuízos causados pelos atos lesivos, a preservação do acordo de leniência, bem como a instrução ou garantia do processo judicial, serão solicitadas ao órgão de representação judicial ou equivalente dos órgãos ou entidades lesados (artigo 26, do Decreto nº 8.420/2015).

A Procuradoria-Geral da União exercerá a atuação judicial no âmbito da administração pública federal direta, exceto quanto à cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, que será promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Já a Procuradoria-Geral da União exercerá a atuação judicial no âmbito das autarquias e fundações públicas federais, incluindo a cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, respeitadas as competências específicas da Procuradoria-Geral do Banco Central.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação em face da pessoa jurídica infratora, pleiteando a aplicação das sanções de (i) perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração,

ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé; (ii) suspensão ou interdição parcial de suas atividades; (iii) proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 01 (um) e máximo de 05 (cinco) anos; e (v) dissolução compulsória da pessoa jurídica⁶⁸.

Nas ações ajuizadas pelo Ministério Público, pela Advocacia Pública, por órgão de representação judicial, ou equivalente do ente público, poderá ser requerida a indisponibilidade de bens, direitos ou valores em montante necessário à garantia do pagamento da multa ou da reparação integral do dano causado, assegurando-se, se o caso, o direito do terceiro de boa-fé.

Ações de que o Ministério Público seja parte poderão, se constatada a omissão das autoridades competentes para promover a responsabilização administrativa, aplicar as sanções de multa e publicação extraordinária da decisão condenatória (artigo 6º, do Decreto nº 8.420/2015), sem prejuízo da aplicação das sanções previstas nos incisos do artigo 19, do mesmo dispositivo legal.

As sanções poderão ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa e a condenação judicial transitada em julgado torna certa a obrigação da pessoa jurídica infratora de reparar, integralmente, o dano causado pelo ilícito, cujo valor será apurado em posterior liquidação, se não constar expressamente da sentença.

6.4.1. *Compliance* Tributário: infrações tributárias, crimes contra a ordem tributária e aplicação de penalidades à pessoa jurídica infratora

Os crimes tributários são comportamentos tipificados pela Lei nº 8.137/90 e representam uma ofensa à preservação do bem jurídico, ordem tributária, tutelado pelo Estado e digno de proteção penal, tendo em vista que atingem diretamente a

⁶⁸ Art. 19. Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

[...]

§ 1º A dissolução compulsória da pessoa jurídica será determinada quando comprovado:

I - ter sido a personalidade jurídica utilizada de forma habitual para facilitar ou promover a prática de atos ilícitos; ou

II - ter sido constituída para ocultar ou dissimular interesses ilícitos ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados.

administração do erário público, prejudicando a arrecadação de tributos e a gestão dos gastos públicos.

Dentre os crimes trazidos pelos artigos 1º, 2º e 3º de referida lei estão a sonegação fiscal, que é a supressão ou a redução do tributo que deveria ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, por meio da omissão de informação ou prestação de falsa declaração às autoridades fazendárias, fraude à fiscalização tributária, falsificação de documentos fiscais.

O crime de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, prática comum apontada pela Operação Lava Jato, encontra-se disposto na Lei nº 9.613/1998.

A Operação Lava Jato, em exemplo colhido a propósito, corresponde a uma das maiores iniciativas de combate à corrupção e lavagem de dinheiro da história recente do Brasil e teve início em março de 2014, quando quatro organizações criminosas com a participação de agentes públicos, empresários e doleiros passaram a ser investigadas. A operação apontou irregularidades na Petrobras e contratos vultosos com as empresas envolvidas no esquema, como o da construção da usina nuclear Angra 3.

Nesse esquema, grandes empreiteiras organizadas em cartel pagavam propina para altos executivos da estatal e outros agentes públicos. O valor da propina variava de 1% (um por cento) a 5% (cinco por cento) do montante total de contratos bilionários superfaturados. Esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema, incluindo doleiros investigados na primeira etapa⁶⁹.

⁶⁹ “As empreiteiras – Em um cenário normal, empreiteiras concorreriam entre si, em licitações, para conseguir os contratos da Petrobras, e a estatal contrataria a empresa que aceitasse fazer a obra pelo menor preço. Neste caso, as empreiteiras se cartelizaram em um “clube” para substituir uma concorrência real por uma aparente. Os preços oferecidos à Petrobras eram calculados e ajustados em reuniões secretas nas quais se definia quem ganharia o contrato e qual seria o preço, inflado em benefício privado e em prejuízo dos cofres da estatal. O cartel tinha até um regulamento, que simulava regras de um campeonato de futebol, para definir como as obras seriam distribuídas. Para disfarçar o crime, o registro escrito da distribuição de obras era feito, por vezes, como se fosse a distribuição de prêmios de um bingo.

Funcionários da Petrobras – As empresas precisavam garantir que apenas aquelas do cartel fossem convidadas para as licitações. Por isso, era conveniente cooptar agentes públicos. Os funcionários não só se omitiam em relação ao cartel, do qual tinham conhecimento, mas o favoreciam, restringindo convidados e incluindo a ganhadora dentre as participantes, em um jogo de cartas marcadas. Segundo levantamentos da Petrobras, eram feitas negociações diretas injustificadas, celebravam-se aditivos desnecessários e com preços excessivos, aceleravam-se contratações com supressão de etapas relevantes e vazavam informações sigilosas, entre outras irregularidades”. Disponível em: [\[http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso\]](http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso). Acesso em: janeiro 2022.

Mais do que infrações tributárias, os crimes contra a ordem tributária atendem aos princípios e regras específicos do Direito Penal, irrenunciáveis para a cominação de pena.

6.4.1.1. *Infrações tributárias*

O descumprimento das normas jurídicas está diretamente ligado ao fato de elas tomarem como conteúdo uma ação ou omissão e de existir liberdade de escolha por parte do sujeito passivo em cumprir ou não o comando normativo. A infração resultará da escolha por conduta não permitida pela norma jurídica, descumprindo-a, bem como do enquadramento em norma que prescreva uma punição para essa desconformidade.

As infrações tributárias são condutas ilícitas, que correspondem ao descumprimento de conduta determinada por norma jurídica tributária, relacionada com a instituição, a arrecadação e a cobrança de tributo, resultando no inadimplemento das obrigações tributárias que nascem em decorrência da relação jurídica estabelecidas entre sujeitos de direito, em que o sujeito passivo assume o dever jurídico de adimplir com essa prestação e o sujeito ativo adquire o direito subjetivo de ver a prestação satisfeita.

As infrações tributárias caracterizam-se pelo descumprimento do consequente da norma primária, são condutas antijurídicas que infringem o mandamento prescrito e que, em determinadas situações e a depender da gravidade da conduta, podem ser qualificadas como crimes.

A valoração axiológica sobre a gravidade ou não da conduta é um requisito político que fica ao encargo do legislador, quem pode ou não, observando o princípio da legitimidade e os limites impostos pela Constituição Federal, tipificar determinada conduta como crime tributário.

Por se tratar de ofensa à norma jurídica tributária, a infração tributária administrativa faz parte do Direito Tributário (artigo 24, inciso I, CF), de competência concorrente da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios (artigos 24, 30, 145 e ss., da CF).

6.4.1.2. Responsabilização pelo cometimento de infrações tributárias

As infrações tributárias constituem exemplos de não-conformidades ao *Compliance* Tributário, de modo que a pessoa jurídica infratora será responsabilizada por tal conduta, por meio de processo administrativo fiscal, podendo haver desdobramentos judiciais.

O processo administrativo destina-se a regular a prática dos atos da Administração Pública e do sujeito passivo da obrigação tributária, com a finalidade de determinação e exigência do crédito tributário.

Diz respeito à fiscalização, lançamento e cobrança dos tributos e das penalidades pecuniárias relativas ao descumprimento das obrigações tributárias.

Em corte epistemológico, interessará a esse estudo o processo administrativo em âmbito federal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, consoante o disposto pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Nos termos do disposto pelo artigo 7º, deste Decreto:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Uma vez iniciado, o processo administrado fiscal federal se desenvolverá em várias fases e sua solução estará a cargo do Ministério da Fazenda que, para cumprir com essa finalidade, criou tribunais administrativos, dentre os quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a quem cabe resolver as lides entre contribuintes e a administração tributária e cujos atos são submetidos ao controle judicial.

Por força constitucional (artigo 145, da Constituição Federal de 1988), é permitido às autoridades fiscais identificarem, respeitados os limites legais e os direitos individuais (artigo 5º, da Constituição Federal de 1988), o patrimônio, os rendimentos

e as atividades econômicas do contribuinte, possibilitando, com isso, a efetiva verificação de sua capacidade econômica.

Podem as autoridades fiscais coletar dados e informações que estejam, de qualquer forma, relacionados ao fato jurídico tributário, viabilizando a subsunção dos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese posta em abstrato na norma que rege o tributo sob exame.

Na verdade, devem ser dados meios ao fisco para desempenhar sua atividade de fiscalização e identificar fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva. Nesse sentido, o Código Civil de 2002, ao estatuir regras para a escrituração comercial, ressaltou as autoridades fazendárias das limitações ao exame de documentos e livros comerciais, como se verifica em seu art. 1.1.93.

Ao mesmo tempo, consoante o disposto pelos artigos 4º, da Lei nº 9.784/99, e 197, do Código Tributário Nacional, é obrigação do administrado prestar, perante a Administração, as informações que venham a lhe ser solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Assim, tem o sujeito passivo o dever jurídico de colaborar nessa fase de instrução do processo, incluindo a obrigatoriedade de exhibir livros e documentos que estejam em seu poder, facilitando às autoridades administrativas fiscais os meios de prova.

Se descumprido esse dever, poderá o sujeito passivo da relação jurídico-tributária sofrer com a aplicação de sanções administrativas e penais previstas pelo artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, qual seja, o agravamento da multa de ofício em 50% (cinquenta por cento) caso o sujeito passivo da relação jurídico-tributária se recuse a prestar esclarecimentos.

O artigo 33, da Lei nº 9.430/1996 dispõe que a negativa injustificada pelo sujeito passivo de exibição de livros e documento fiscais, de prestação de informações sobre bens, movimentação financeira, ativo e passivo, configura embaraço à fiscalização, agravando a penalidade, qual seja, a aplicação da multa de ofício. Ainda, o artigo 330, do Código Penal, prevê configurar essa conduta o crime de desobediência à ordem legal de funcionário público.

Deveras, de posse das provas que permitem a identificação do fato tributável, do sujeito passivo e quantificada a obrigação, se com essas provas o contribuinte discordar, terá ele o direito de oferecer sua defesa por meio da impugnação ao

lançamento fiscal, endereçada à Delegacia da Receita Federal de Julgamento a que o contribuinte esteja vinculado, seu domicílio tributário.

Em seguida, passa-se à fase de instrução, cuja finalidade é esclarecer os fatos e proferir o julgamento da controvérsia existente entre contribuinte e a Administração. Em caso de decisão favorável ao contribuinte, obrigatoriamente, processa-se recurso à segunda instância; e se, novamente for confirmada a decisão favorável ao contribuinte, torna-se definitiva; mas se reformada, pode o contribuinte interpor recurso voluntário.

Caso, todavia, a decisão do julgamento seja desfavorável ao contribuinte, poderá ele valer-se de recurso voluntário interposto à segunda instância administrativa, cuja matéria será analisada e julgada pelo CARF, cuja decisão de sua mais alta instância, o Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF) põe fim ao processo administrativo.

Encerrada a esfera administrativa e, mantida exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda Pública poderá cobrar esse crédito judicialmente, por meio de execução fiscal, a qual é regida pela Lei nº 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

6.4.1.3. Responsabilização pelo cometimento de crimes tributários

De acordo com o artigo 83, da Lei nº 9.430/1996, deve-se encerrar a esfera administrativa com o lançamento definitivo do tributo, antes de a representação fiscal para fins penais ser encaminhada ao Ministério Público. Mesmo porque, de acordo com a Súmula Vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal (STF): “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Foi exatamente o que se deu com a Operação Lava Jato, em que, encerrados os procedimentos fiscais, foram apurados o valor total dos créditos tributários que foram constituídos, e os valores dos créditos tributários constituídos de ofício por ano, que antecederam a fase judicial, os quais somados resultaram em mais de 22 (vinte e dois) bilhões de reais envolvidos na operação.

Procedimentos Fiscais Encerrados - Operação Lava Jato				
Operação Especial	Atividade Fiscal	Tipo Contribuinte	Valor Créd. Trib.	Qtde Programação Fiscal Encerrada
Operação lava jato	Fiscalização	Pessoa Física	2.245.662.987,23	363
		Pessoa Jurídica	20.251.000.686,42	361
		Total	22.496.663.673,65	724
	Diligência/Perícia	Pessoa Física	0,00	731
		Pessoa Jurídica	0,00	1.949
		Total	0,00	2.680
	Lançamento de multa	Pessoa Jurídica	103.233,72	3
		Total	103.233,72	3
	TOTAL		22.496.766.907,37	3.407

Extração de 24/07/2020

Fonte: sítio do Ministério da Economia. Receita Federal. Operação Lava Jato⁷⁰

Ano Encerramento	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Tipo Contribuinte	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF	Valor Créd. Trib. RPF
Pessoa Física	149.134,50	314.779.626,46	967.954.238,90	462.767.575,91	486.085.184,60	13.927.226,86	2.245.662.987,23
Pessoa Jurídica	144.946.859,80	2.910.766.535,82	4.637.590.431,45	7.844.617.780,29	4.674.780.791,07	38.401.521,71	20.251.103.920,14
Total	145.095.994,30	3.225.546.162,28	5.605.544.670,35	8.307.385.356,20	5.160.865.975,67	52.328.748,57	22.496.766.907,37

Extração de 24/07/2020

Fonte: sítio do Ministério da Economia. Receita Federal. Operação Lava Jato⁷¹

O agente de fiscalização constatando a exigibilidade do crédito tributário deve lavrar o respectivo auto de infração e imposição de multa, a qual deverá ser paga pelo agente passivo dentro de 30 (trinta) dias após o recebimento do auto de infração. Caso o sujeito passivo decida por discutir o valor que está sendo exigido, deverá impugná-lo, iniciando-se, com isso, o correspondente processo administrativo.

Caso a Administração Pública disponha de elementos suficientes para convencer-se da inexistência de causas que afastem referido crédito ou, caso já se tenha esgotado a esfera administrativa, se ela detectar a prática de ilícito pelo sujeito passivo e tiver indícios suficientes de individualização de autoria e materialidade, deverá a Administração Pública comunicar o Ministério Público e requerer a representação fiscal para fins penais.

Quando se fala em crimes tributários praticados por pessoas jurídicas, a individualização da autoria representa tarefa mais árdua, tendo em vista que se torna necessário indicar quem exatamente é o sujeito passivo da norma incriminadora.

Para a responsabilização criminal, no entanto, a interpretação que se dá é de equivalência entre pessoa jurídica e seus sócios ou representantes legais, de modo

⁷⁰ Receita Federal. Operação Lava Jato. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato>. Acesso em: janeiro 2022.

⁷¹ Receita Federal. Operação Lava Jato. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato>. Acesso em: janeiro 2022.

que, nos termos dos artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, é possível a responsabilização penal dos sócios, gerentes e representantes legais quando o crime é praticado no âmbito da pessoa jurídica ou recorrendo à imputação conforme a posição hierárquica ocupada na pessoa jurídica.

Outro elemento é crucial para que haja a imputação penal, qual seja, a existência de dolo por parte do agente que deve ter claro propósito de fraudar a Fazenda Pública e adotar conduta dolosa com esse fim. Assim, não há que se equiparar a conduta criminosa, que exige a presença do elemento dolo, com a infração tributária, que se perfaz simplesmente pelo não recolhimento do tributo ou pela não realização de determinado dever instrumental.

Conforme disposto pelo Decreto nº 8.420/2015 e pela Lei nº 12.846/2013, a pessoa jurídica que pratica atos lesivos em face da Administração Pública, em que se inclui a Administração Tributária, será responsabilizada objetivamente e terá sobre si aplicadas sanções, dentre as quais as multas punitivas.

Pois bem, se além da infração tributária ficar comprovada a prática de crime tributário, de que o exemplo mais corriqueiro é a sonegação fiscal, o Ministério Público após a finalização do processo administrativo e munidos de todos os elementos comprobatórios suficientes e necessários oferecerá a denúncia e representação para fins penais.

A ação penal nesse caso é do tipo pública e incondicionada e a responsabilização penal das pessoas jurídicas será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal. Também aqui haverá aplicação da penalidade de multa, fixada nos termos do artigo 8º, da Lei nº 8.137/1990, sem que se possa falar em acúmulo de multas ou em *bis in idem*.

Importante destacar que o processo administrativo para a apuração de responsabilização objetiva da pessoa jurídica que cometa contra a Administração Pública ilícito, como a lavagem de dinheiro, por exemplo, não impede a instauração do PAR, de processo administrativo fiscal e da posterior ação penal. Para tanto, todavia, deve ficar configurada tanto a hipótese de responsabilização objetiva, que independe de dolo ou culpa e do nexo causal entre a conduta e o dano, na fase administrativa, quanto comprovada a presença de dolo e culpa, para a instauração do processo penal.

6.4.2. Do Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) e do Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP)

De acordo com o Capítulo V, do Decreto nº 8.420/2015, foi desenvolvido o Sistema Integrado de Registro do CEIS/CNEP que torna públicos, por meio do Portal da Transparência, as informações do Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) e do Cadastro Nacional das Empresas Punidas (CNEP), atendendo as determinações da Lei 12.846/2013⁷².

Nos termos do disposto pelo artigo 43, *caput*, do Capítulo V, o CEIS contém as informações referentes às sanções administrativas impostas a pessoas físicas ou jurídicas que impliquem restrição ao direito de participar de licitações ou de celebrar contratos com a administração pública de qualquer esfera federativa.

O CNEP (artigo 45) traz informações referentes às sanções impostas pela Lei nº 12.846/2013, em decorrência da prática de atos lesivos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira e ao descumprimento de acordo de leniência celebrado com fundamento nessa mesma lei.

As informações ficarão disponíveis no Portal da Transparência até que o prazo do efeito limitador ou impeditivo termine ou até que a pessoa jurídica requeira a exclusão e, para tanto, precisará ter cumprido os requisitos seguintes trazidos pelas alíneas, do inciso II, do artigo 47, do Capítulo V supramencionado, quais sejam, (i) a publicação da decisão de reabilitação da pessoa jurídica sancionada, nas hipóteses dos incisos II e VI do *caput* do artigo 43⁷³; (ii) o cumprimento integral do acordo de leniência; (iii) a reparação do dano causado; ou (iv) a quitação da multa aplicada.

⁷² Art. 46. Constarão do CEIS e do CNEP, sem prejuízo de outros a serem estabelecidos pela Controladoria-Geral da União, dados e informações referentes a: I - nome ou razão social da pessoa física ou jurídica sancionada; II - número de inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ ou da pessoa física no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF; III - tipo de sanção; IV - fundamentação legal da sanção; V - número do processo no qual foi fundamentada a sanção; VI - data de início de vigência do efeito limitador ou impeditivo da sanção ou data de aplicação da sanção; VII - data final do efeito limitador ou impeditivo da sanção, quando couber; VIII - nome do órgão ou entidade sancionador; e IX - valor da multa, quando couber.

⁷³ Art. 43. O Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas - CEIS conterá informações referentes às sanções administrativas impostas a pessoas físicas ou jurídicas que impliquem restrição ao direito de participar de licitações ou de celebrar contratos com a administração pública de qualquer esfera federativa, entre as quais: I - suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso III do *caput* do art. 87 da Lei nº

Com vistas a coibir o cometimento de atos lesivos que desembocam na instauração do PAR e aplicação de penalidades, como acima explanado, está o *Compliance* Tributário e sua crescente e necessária importância ao sistema jurídico pátrio.

Tanto é assim, que o Estado de São Paulo saiu na dianteira e promulgou a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018 pelo Estado de São Paulo, instituída com os objetivos de estabelecer regras e de definir os princípios norteadores para a conformidade tributária no que diz respeito às relações jurídico-tributárias estabelecidas entre os contribuintes do ICMS e o Estado de São Paulo.

8.666, de 1993; II - declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso IV do caput do art. 87 da Lei nº 8.666, de 1993; III - impedimento de licitar e contratar com União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, conforme disposto no art. 7º da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002; IV - impedimento de licitar e contratar com a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, conforme disposto no art. 47 da Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011; V - suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso IV do caput do art. 33 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011; e VI - declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso V do caput do art. 33 da Lei nº 12.527, de 2011.

7. O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

7.1. ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O ICMS, tributo de que a conformidade tomou por objeto para o já referido Programa Nos Conformes, foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/65. Encontra previsão legal no artigo 155, inciso II, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil, robustecido pela Lei Complementar nº 87/96, que substituiu o Decreto-lei nº 406/68 e o Convênio ICMS nº 66/88, esmiuçando sua compreensão, e devendo ser observada apenas em relação aos preceitos não contrários à Carta Magna.

Constitui-se na principal fonte de receita de Estados e do Distrito Federal, respondendo por mais de 80% (oitenta por cento) de suas arrecadações e, possuindo, por isso, inegável importância no Sistema Tributário Nacional. É gravame que incide sobre o valor agregado, obedecendo ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil, pois que as condições da pessoa são irrelevantes.

Com previsão no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal⁷⁴, o legislador outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição, por meio de lei ordinária, do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações tenham início no exterior.

Em análise apartada, sem, portanto, serem consideradas as exceções, particularidades e especificidades que envolvem este tributo, importa ao presente estudo tão somente destacar três das regras-matrizes de incidência do ICMS,

⁷⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

constantes do *caput* do artigo 155 da Constituição Federal, considerando as três hipóteses de incidência e, por conseguinte, três consequências.

Sem que a apresentação se remeta à existência de hierarquia entre as hipóteses, a primeira delas é realizar operações relativas à circulação de mercadorias, circulação essa que deverá ser jurídica e não meramente física, pressupondo, portanto, a transferência da posse ou da propriedade de uma pessoa a outra do bem móvel preordenado à prática de atos comerciais. A segunda hipótese de incidência do tributo é prestar serviços de comunicação, desde que referidas prestações tenham se concluído ou iniciado dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante de sua geração, execução ou da utilização dos serviços correspondentes. Por fim, a terceira hipótese é prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Em ocorrendo uma das hipóteses acima, incidirá o ICMS e originar-se-á no consequente da regra-matriz a relação jurídico-tributária em torno de um prestação, de modo que ao sujeito passivo que a integra nascerá o dever jurídico de adimplir com a prestação; e ao sujeito ativo, o direito subjetivo de exigir esta obrigação que, por ser tributária, desmembrar-se-á em principal (pagar o ICMS) e deveres instrumentais (emitir notas fiscais, manter livros fiscais e escrituração contábil correta, conservar os documentos pelo prazo legal e tolerar a presença de agentes fiscais no estabelecimento comercial a fim de possam examinar a documentação da pessoa jurídica e realizar demais procedimentos afetos às fiscalizações).

O *quantum* a ser pago a título de imposto, será o montante resultante do cálculo de aplicação da alíquota, percentual definido pela lei ordinária instituidora do tributo dos Estados e do Distrito sobre a base de cálculo (valor da operação ou do serviço prestado, também definido por essa lei).

7.2. Estado de São Paulo: Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – NOS CONFORMES – Lei Complementar n.º 1320, de 06 de abril de 2018

Pois bem, feitas essas breves considerações, no Estado de São Paulo, o ICMS foi instituído por meio da Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989.

Quase três décadas mais tarde, tendo em vista a crescente importância arrecadatória e o atual quadro contencioso que envolve esse tributo, objetivando

estabelecer uma relação de maior proximidade e confiança recíprocas, entre o Fisco e os contribuintes, o Estado de São Paulo instituiu, no âmbito da Secretaria da Fazenda, a Lei Complementar nº 1.320, de 06 abril de 2018.

De acordo com a exposição de motivos ao Projeto de Lei Complementar nº 25/2017 apresentado pelo Poder Executivo à Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, o objetivo maior para a instituição da lei foi proporcionar uma maior transparência tributária por parte da Administração Pública possibilitando um melhor enfrentamento dos problemas do sistema tributário que é altamente complexo e custoso, e uma simplificação para um maior adimplemento das obrigações tributárias, reduzindo não somente as despesas elevadas para a apuração e pagamento dos tributos, mas, ainda, o elevado grau de litigiosidade que abarrotava as esferas administrativa e judicial.

A criação do Programa Nos Conformes intentou, assim, reduzir os custos de conformidade à tributação (*compliance costs of taxation*) quais sejam, resumidamente, os custos de tempo e de recursos dispendidos pelas pessoas jurídicas para cumprirem com as normas jurídicas tributárias de um sistema que possui estrutura constitucional tributária bastante descentralizada, que outorga autonomia significativa a cada ente tributante no que toca à legislação de incidência e pagamento dos tributos de sua competência, e ao estabelecimento de deveres instrumentais aos seus jurisdicionados.

O intuito da criação do programa, deveras louvável, promove uma “mudança de paradigma” na relação jurídico-tributária que se estabelece entre os contribuintes e o Fisco paulista quando da prática de fato jurídico tributário sobre o qual incide o ICMS, dispensando um tratamento especial aos sujeitos passivos que agirem de acordo com o prescrito no consequente da regra-matriz de incidência do ICMS.

7.3. Dos princípios que norteiam o Programa Nos Conformes

A Lei Complementar nº 1.320, de 06 abril de 2018, apregoa, já no Capítulo I, os princípios norteadores do Programa Nos Conformes.

Artigo 1º - Esta lei complementar cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios:

I - simplificação do sistema tributário estadual;

II - boa-fé e previsibilidade de condutas;
 III - segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária;
 IV - publicidade e transparência na divulgação de dados e informações;
 V - concorrência leal entre os agentes econômicos.
 Parágrafo único - Os princípios estabelecidos no “caput” deste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária.

Princípios, de acordo com a Teoria do Direito, são normas de otimização do sistema jurídico, que estabelecem regras e finalidades a serem atingidos pelo ordenamento jurídico⁷⁵.

Paulo de Barros Carvalho, após detida reflexão semântica sobre o vocábulo que padece de polissemia, apontou quatro usos distintos:

a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”⁷⁶.

Princípios são, assim, normas jurídicas com forte conotação axiológica responsáveis pela fixação dos limites objetivos e que, por isso, vincula inexoravelmente o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com esses princípios se conectam.

Nessa medida, o programa de *Compliance* Tributário paulista estabeleceu alguns princípios que devem ser observados pela Administração Tributária, como verdadeiros pontos de apoio normativos para a boa aplicação da lei e, por conseguinte, do direito.

Há entre esses princípios clara relação de interdependência e de complementaridade.

É relação de interdependência. A lei é previsível, objetiva e coerente porque elenca previamente os princípios que a norteiam, e os princípios são cumpridos porque a lei foi editada de forma previsível, objetiva e coerente. Esta percepção de confluência entre o texto da lei e seus princípios normativos está espalhada por toda sua extensão e futuramente deverá ser

⁷⁵ “O vocábulo “princípio” porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta”. CARVALHO, Paulo de Barros

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 275.

verificada também no regulamento, sob pena de incongruência e invalidade deste com a lei que faz referência.⁷⁷

O principal deles, em verdade o sobreprincípio da segurança jurídica exerce certa soberania sobre os demais. Em termos bastantes simples, como norma jurídica, ele regula as condutas entre Fisco e contribuinte, de modo a garantir o regular desempenho da atividade jurídico-tributária da Administração Pública, com a coerente aplicação da legislação tributária, ou seja, com a previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação dessas condutas, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos, bem como com a estabilidade e a certeza do tratamento normativo dos fatos passados, já consumados, do direito adquirido e da coisa julgada⁷⁸. Afirma Paulo de Barros Carvalho que a segurança das relações jurídicas “é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”⁷⁹.

O princípio da boa-fé e da previsibilidade das condutas da Administração Pública podem ser vistos como decorrência lógica do sobreprincípio da segurança jurídica e, traduzindo um outro sobreprincípio, qual seja, o da certeza do direito, que embora implícito, determina que todas as diretrizes superiores do ordenamento operem no sentido de realizá-lo⁸⁰. Por meio deste, deve o enunciado normativo especificar rigorosamente o fato e a conduta regulados, bem como, que o administrado tenha a compreensão e a previsibilidade do conteúdo e do alcance dos preceitos normativos que lhe são imputados, podendo “organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes”⁸¹.

O inciso I elenca, não em ordem de importância normativa, o princípio da simplificação do sistema tributário estadual, princípio deveras precioso e fundamental para que as relações jurídico-tributárias sejam entabuladas e reguladas, tendo em vista que possibilitam uma gestão idônea, na tentativa por parte da Administração Pública estadual de reduzir, efetivamente, a complexidade e dotar de maior eficiência

⁷⁷SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi e João Alho Neto. *Nova Lei de Conformidade finalmente bota São Paulo na era do fisco responsivo*. Disponível em: [<https://www.conjur.com.br/2018-mai-04/neffgv-lei-conformidade-bota-sp-fisco-responsivo>]. Acesso em: agosto 2021.

⁷⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 288.

⁷⁹Ibidem. p. 289.

⁸⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 292.

⁸¹Ibidem. p. 292.

o sistema tributário, com a correspondente redução de custos para ambas as partes, o aumento do fluxo de informações fornecidas e o maior adimplemento das obrigações tributárias.

Por meio do princípio da publicidade e transparência na divulgação de dados e informações, obriga-se a Administração Tributária estadual a manter plena clareza em relação os assuntos públicos, de modo que não haja surpresas e dissabores no decorrer da relação entre Fisco e contribuintes, que podem configurar violações aos princípios constitucionais e constitucionais tributários, dentre os quais, o da segurança jurídica.

Claro está, ainda que implicitamente, que os demais princípios constitucionais e tributários, bem como aqueles que regem a Administração Pública devem ser observados, sob pena de a relação eivar-se de algum vício que impeça que possa surtir os efeitos jurídicos desejados.

7.4. Das diretrizes e das ações do Programa Nos Conformes

Na sequência, a Lei Complementar nº 1.320, de 06 abril de 2018, dispõe sobre as diretrizes e as ações necessárias ao atingimento dos objetivos do Programa Nos Conformes, instituído no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Para tanto, deverá referido programa: (i) aplicar os critérios de classificação dos contribuintes e dos atos, das atividades, das decisões e das diretrizes da Administração Tributária; (ii) aplicar a legislação tributária de forma uniforme e coerente; (iii) divulgar o entendimento da Administração Tributária sobre a aplicação da legislação (norma geral e concreta) ao caso concreto (norma individual e concreta); (iv) fortalecer institucionalmente a Administração Tributária e seus servidores, incluindo a discussão, a elaboração e o encaminhamento de proposta de Lei Orgânica da Administração Tributária (LOAT); (v) desenvolver e aperfeiçoar os sistemas de informação e de melhoria da tecnologia aplicada nos processos; (vi) revisar os processos de trabalho com foco na melhoria dos serviços prestados aos contribuintes; (vii) integrar as funções da Administração Tributária com as demais áreas da Secretaria da Fazenda; (viii) treinar e capacitar os servidores da Administração Tributária para atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 1.320/2018; (ix)

desenvolver e divulgar os indicadores de eficiência e qualidade da Administração Tributária.

A lei prevê, ainda, a possibilidade de participação do contribuinte em ações e projetos que sejam desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda na busca de soluções a conhecidos problemas que burocratizam o sistema tributário nacional brasileiro e favorecem os inadimplementos tributários.

O § 1º, do artigo 4º, elenca, em rol não taxativo, os problemas relativos à tributação para os quais os contribuintes poderão ser convidados a auxiliar a encontrar soluções. Rol não taxativo, esclareça-se, porque o *caput* do § 1º expressamente se utiliza do advérbio “notadamente” e refere-se de modo genérico a “problemas relativos à tributação”, eis que não se restringe somente às hipóteses elencadas.

De todo modo, as iniciativas trazidas tratam de matérias que não afrontam o princípio da reserva legal tributária, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, referindo-se: (i) à simplificação de deveres instrumentais, das formas de apuração e de pagamento de tributos; (ii) à implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, por meio da utilização de inovações tecnológicas e de soluções informatizadas pelos contribuintes e pela Administração Tributária; e (iii) à capacitação e o desenvolvimento de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado ou público, para auxiliarem na prestação de informações e no manuseio das soluções de boas práticas.

7.5. Da classificação dos contribuintes do ICMS

Para a implementação e execução do Programa Nos Conformes, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, estabeleceu, de ofício, um sistema de classificação dos contribuintes do ICMS (Capítulo III da Lei Complementar nº 1.320/2018), o qual foi implantado, gradualmente, nos termos da Resolução SF 105, de 27 de setembro de 2018, e regulamentado pelo Decreto nº 64.453, de 07 de setembro de 2019.

Em breve digressão, classificar é um ato humano de distribuir objetos, reunindo-os em grupos ou conjuntos, de acordo com as semelhanças ou diferenças existentes entre eles. A classificação é operação lógica que proporciona o conhecimento desses objetos, pois, por meio de cortes na realidade, reúne elementos

sobre um mesmo conceito, de acordo com os interesses e necessidades daquele que classifica, possibilitando a compreensão e a organização desses elementos e a definição do conceito. O sistema possui um código de comunicação próprio, que lhe confere um fechamento operativo e uma forma específica de abertura cognitiva ao ambiente e, o que não pertencer ao sistema, a ele não integrando como seu elemento, comporá o ambiente. Essa estrutura do sistema permite que cumpra sua função, determinada por um código e um programa específicos, que possibilitam que se diferencie, mas que interaja com seu ambiente.

A retomar o eixo do trabalho, a classificação empreendida pela lei e regulamentada pelo decreto acima abrange exclusivamente os contribuintes do ICMS enquadrados no Regime Periódico de Apuração (RPA) e foi estabelecida com base nos critérios trazidos nos incisos I a III do artigo 5º, da Lei Complementar nº 1.320/2018⁸²; I e II, do artigo 2º, I e II, do artigo 2º da Resolução SF 105/2018⁸³ e I e

⁸² Artigo 5º - Para implementação do Programa “Nos Conformes”, com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios:

I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e

III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.

§ 1º - Para cada critério, os contribuintes serão classificados nas categorias previstas no “caput” deste artigo, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos em conjunto, observadas a forma e as condições estabelecidas em regulamento.

§ 2º - A aplicação dos critérios de classificação levará em conta exclusivamente os fatos geradores ocorridos após a data da publicação desta lei complementar.

§ 3º - Serão classificados na categoria “E” os contribuintes na situação cadastral não ativa, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

§ 4º - O enquadramento na categoria “NC” (Não Classificado) terá caráter transitório:

1 - em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação;

2 - quando do início das atividades do contribuinte;

3 - quando se tratar de fornecedor estabelecido no exterior;

4 - nas demais hipóteses previstas em regulamento.

§ 5º - A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos nesta lei complementar, conforme dispuser o regulamento, que também poderá levar em consideração o porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte.

§ 6º - A classificação do contribuinte em qualquer das categorias previstas nesta lei complementar será revista periodicamente, conforme dispuser o regulamento.

⁸³ Artigo 2º - A classificação abrangerá exclusivamente os contribuintes do ICMS enquadrados no Regime Periódico de Apuração (RPA) e ocorrerá nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), em ordem decrescente de conformidade, levando-se consideração os seguintes critérios:

I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte.

II, do artigo 2º do Decreto nº 64.453/2019⁸⁴, quais sejam: I – obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; II – aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e III – perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios previstos na Lei Complementar.

A classificação foi estipulada com enquadramento dos contribuintes em ordem decrescente de conformidade, considerados os estabelecimentos em conjunto, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado). As categorias “E” e “NC” (Não Classificado), de modo que serão classificados na primeira delas os contribuintes na situação cadastral não ativa e, na categoria “NC”, de caráter transitório, os contribuintes que tiverem iniciado suas atividades, por se referirem a fornecedores estabelecidos no exterior, ou, ainda, em outras hipóteses previstas em regulamento.

Essa classificação que será realizada pelos Agentes Fiscais de Rendas, que possuem competência privativa para tanto, não pode estar fundada em critérios subjetivos de tais agentes, embora seja impossível afastar a valoração empreendida por aquele que, a partir da interpretação do texto positivado, constrói o sentido da norma, sendo inarredavelmente influenciado pelos horizontes culturais que carrega consigo.

⁸⁴ Artigo 2º - Os contribuintes enquadrados no Regime Periódico de Apuração (RPA) serão classificados de ofício, pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado) com base nos seguintes critérios:

I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS; e

II - aderência entre escrituração ou declarações e os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte ou a ele destinados.

§ 1º - Para cada critério, os contribuintes serão classificados nas categorias previstas no “caput” deste artigo, em ordem decrescente de conformidade, considerados todos os seus estabelecimentos em conjunto.

§ 2º - A aplicação dos critérios de classificação levará em conta os fatos geradores ocorridos a partir de 1º-05-2018.

§ 3º - Serão classificados na categoria “E” os contribuintes na situação cadastral não ativa.

§ 4º - O enquadramento na categoria “NC” (Não Classificado) terá caráter transitório:

1 - em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação;

2 - quando do início das atividades do contribuinte.

§ 5º - Para fins de enquadramento na categoria “NC” (Não Classificado), o contribuinte com menos de 5 (cinco) meses de atividades será considerado em início de atividade.

§ 6º - No caso de falta de cumprimento de obrigação acessória por parte do contribuinte, na forma e no prazo previsto na legislação do imposto, que impeça a Secretaria da Fazenda e Planejamento de efetuar a verificação dos critérios previstos nos incisos I e II do “caput” deste artigo, será adotada automaticamente a classificação na categoria “D” para o correspondente critério.

§ 7º - A classificação será o resultado da aplicação combinada dos critérios previstos neste artigo, conforme estabelecido no Anexo I.

7.5.1. Dos critérios de classificação – obrigação principal (adimplementos) e deveres instrumentais (nível de aderência)

A classificação dos contribuintes do ICMS nas categorias deverá ser realizada com base nos critérios acima, estabelecidos no artigo 5º, incisos I a III, da Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018 e regulamentados no artigo 2º, incisos I e II, do Decreto nº 64.453, de 06 de setembro de 2019, repetindo-se: (i) obrigações pecuniárias tributárias relativas ao ICMS vencidas e não pagas pelo contribuinte (inadimplemento total ou parcial), constadas até a data de realização da fiscalização pelos agentes; (ii) aderência entre a escrituração ou a declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte, referentes ao mesmo impostos; e (iii) perfil dos fornecedores do contribuinte, de acordo com o enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos na lei complementar.

Dispõe o Anexo I do Decreto, o contribuinte será enquadrado em uma das categorias trazidas (“A+”, “A”, “B”, “C”, “D” e “E”) de acordo com a nota que receber, em cada um dos critérios “(i)” e “(ii)” supramencionados, conforme grau de atendimento dos requisitos.

CATEGORIA	NOTA
“A+”	5
“A”	Maior ou igual a 4 e menor que 5
“B”	Maior ou igual a 3 e menor que 4
“C”	Maior ou igual a 2 e menor que 3
“D”	Maior ou igual a 1 e menor que 2

A classificação final será uma média aritmética entre as 02 (duas) notas atribuídas ao contribuinte.

CLASSIFICAÇÃO FINAL	NOTA
“A+”	5
“A”	Maior ou igual a 4 e menor que 5
“B”	Maior ou igual a 3 e menor que 4
“C”	Maior ou igual a 2 e menor que 3
“D”	Maior ou igual a 1 e menor que 2

A classificação pelo critério do inadimplemento dar-se-á em função do tempo de atraso no pagamento e não considerará os créditos tributários com exigibilidade

suspensa, com objeto de garantia integral prestada em juízo ou de pequeno valor fixado no Regulamento do ICMS (artigo 7º, § 1º, da Lei Complementar nº 1.320/2018).

Assim, contribuintes que tenham obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 02 (dois) meses não poderão ser classificados na categoria “A+” (artigo 7º, § 3º, da Lei Complementar nº 1.320/2018). Será, ainda, classificado na categoria “D” o contribuinte com obrigação pecuniária tributária vencida e não paga há mais de 06 (seis) meses (artigo 7º, § 4º, da Lei Complementar nº 1.320/2018). Os demais contribuintes serão inseridos nas categorias de classificação entre “A+” e “D”.

7.5.2. Aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte

Em relação a esse critério, que nada mais é do que o dever que tem o contribuinte do ICMS de adimplir com os deveres instrumentais previstos em lei, a classificação levará em conta o percentual de entrada de mercadorias e de ocorrência de serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos dos contribuintes, provenientes de fornecedores classificados nas categorias de “A+” a “D”.

O nível de aderência corresponderá, assim, aos valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, bem como os regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados, conforme regras descritas no próprio sistema de Classificação. Desse modo, os contribuintes serão classificados na categoria “A” quando atingidos 98% (noventa e oito por cento) de aderência; se, no entanto, essa aderência for menor do que 90% (noventa por cento), o contribuinte será inserido na categoria “D”. Os demais contribuintes serão classificados no intervalo entre as categorias “A+” e “D”, conforme trazido no artigo 8º, da Lei Complementar nº 1.320/2018⁸⁵.

⁸⁵ Artigo 8º - A classificação pelo critério de aderência considerará os valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados.

§ 1º - Será classificado na categoria “A+” o contribuinte com 98% (noventa e oito por cento) de aderência.

§ 2º - Será classificado na categoria “D” o contribuinte com menos de 90% (noventa por cento) de aderência.

§ 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”.

§ 4º - O contribuinte que concordar com a divergência apontada pela Administração Tributária poderá solicitar prazo adicional para correção de seus sistemas e procedimentos, observando-se que, no caso

A classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte, trazida no artigo 9^o⁸⁶, da Lei Complementar, obedecerá às mesmas categorias “A+” a “D” e será utilizada para a classificação final do contribuinte. Aqui, são consideradas, ainda, além das classificações de tais fornecedores, o percentual do valor total das entradas provenientes destes.

O contribuinte será previamente informado sobre a classificação que lhe foi atribuída e poderá se opor à sua classificação no portal eletrônico.

A Lei Complementar estabeleceu, ainda, a eficácia temporal da classificação empreendida pelo Programa Nos Conformes, conforme estipulado no § 2º, do artigo 2º, do Decreto regulamentador.

7.6. Das contrapartidas ao contribuinte

Classificados os contribuintes, aqueles que tiverem as notas finais mais altas estando, por conseguinte, inseridos nas categorias mais altas, gozarão de contrapartidas, conforme elencadas no Capítulo V da Lei Complementar.

Para tanto, o regulamento graduará a fruição dessas contrapartidas de acordo com o tempo de permanência do contribuinte em cada categoria de classificação, como forma de incentivar o contribuinte a adimplir com suas obrigações tributárias e estar em conformidade tributária.

Constituem contrapartidas oferecidas às categorias “A+” e “A”:

de deferimento da solicitação, e desde que a correção tenha sido realizada no prazo assinalado pela Administração Tributária, a divergência não prejudicará a classificação do contribuinte.

§ 5º - A Administração Tributária poderá reduzir ou suspender as contrapartidas previstas no Capítulo IV desta lei complementar, dependendo do impacto da divergência na situação geral de conformidade do contribuinte, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

⁸⁶ Artigo 9º - A classificação pelo critério de perfil de fornecedores do contribuinte considerará o percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, nos estabelecimentos do contribuinte, provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C” e “D”.

§ 1º - Será classificado na categoria “A+” o contribuinte com no mínimo 70% (setenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+” ou “A”, e no máximo 5% (cinco por cento) na categoria “D”.

§ 2º - Será classificado na categoria “D” o contribuinte com menos de 40% (quarenta por cento) do valor total de suas entradas provenientes de fornecedores classificados nas categorias “A+”, “A” ou “B”, ou mais de 30% (trinta por cento) na categoria “D”.

§ 3º - A classificação nas demais categorias ocorrerá no intervalo entre as categorias “A+” e “D”.

§ 4º - O fornecedor enquadrado na categoria “NC” (Não Classificado) não será considerado para efeito da classificação prevista no “caput” deste artigo, salvo se houver concentração relevante de fornecedores nessa categoria em relação ao mesmo contribuinte, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

- a. Acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia (realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa);
- b. Autorização para apropriação de crédito acumulado de forma simplificada;
- c. Efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- d. Autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
- e. Autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
- f. Renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; e
- g. Inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Para os contribuintes da categoria “B” são oferecidas as contrapartidas a seguir:

- a. Autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- b. Autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; e

- c. Inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Para contribuintes classificados na categoria “C”, a lei estipula como contrapartida a inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento (artigo 16, inciso IV).

A suspensão dessas contrapartidas ocorrerá em caso de lavratura de auto de infração e imposição de multa em que reste comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte, e se estenderá pelo prazo de: (i) até o máximo de 1 (um) ano, se o respectivo crédito tributário for objeto de extinção ou de parcelamento celebrado e que esteja sendo regularmente cumprido; (ii) até o máximo de 2 (dois) anos, cujo término será antecipado no caso de prolação de decisão definitiva favorável ao contribuinte na esfera administrativa. Ainda, o embaraço à fiscalização ou a reincidência na prática de irregularidade pelo contribuinte poderão configurar hipóteses de suspensão das contrapartidas pelo prazo máximo de 01 (um) ano, eis que essas práticas configuram claras não conformidades tributárias.

Ocorre, todavia, que mesmo após mais de três anos da publicação da Lei Complementar, as contrapartidas por ela trazidas ainda não foram regulamentadas, de modo que os contribuintes ainda se encontram impossibilitados de usufruí-las, até que seja publica decreto que as regule.

7.7. Dos devedores contumazes

Na sequência, a Lei Complementar nº 1.320/2018 passa a tratar dos devedores contumazes, aqueles que não têm direito às contrapartidas previstas, tendo em vista o elevado grau de não conformidade em que se encontram.

São definidos expressamente no artigo 19, da lei, como os sujeitos passivos que possuem débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 06 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores. São ainda devedores contumazes, os sujeitos passivos que

possuem débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs) e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

Os devedores contumazes sujeitam-se a regime especial “de ofício” para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições estabelecidas em regulamento, que poderá consistir, isolada ou cumulativamente, em medidas elencadas nos incisos do artigo 20, da lei complementar, como (i) obrigatoriedade de fornecimento periódico de informações referentes à operação ou prestação que realizar; (ii) alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto; (iii) autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais; (iv) impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS; (v) plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte; (vi) exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito; (vii) atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ainda que previamente destacado ou informado o imposto no documento fiscal de aquisição da mercadoria, hipótese em que será admitida a apropriação, como crédito, do imposto comprovadamente recolhido nas operações anteriores; (viii) exigência do ICMS devido, inclusive o devido a título de substituição tributária, a cada operação ou prestação, no momento da ocorrência do fato gerador, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto; (ix) pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria; (x) centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos; (xi) suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS; (xii) inclusão em programa especial de fiscalização tributária; (xiii) exigência de apresentação periódica de informações

econômicas, patrimoniais e financeiras; e (xiv) cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.

A escolha das medidas e condições será precedida de parecer fundamentado e levará em conta os princípios do Programa Nos Conformes, as especificidades da norma individual e concreta, bem como, zelará pela proteção da atividade fiscalizatória e a cobrança do crédito tributário.

O contribuinte deixará de ser considerado devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos, tiverem suspensão a exigibilidade ou garantida a execução, ou forem objeto de celebração de parcelamento e que esteja sendo regularmente cumprido.

O rigor da lei àqueles que estão decididos a inadimplir com as obrigações tributárias se fundamenta no fato de que esse não cumprimento deliberado e intencional resulta em auferimento de vantagem competitiva indevida em relação aos concorrentes de mercado e gera desequilíbrio concorrencial em relação aos contribuintes adimplentes com suas obrigações.

7.8. Do incentivo à autorregularização e ao retorno à conformidade tributária

Importante ressaltar que a lei prevê a possibilidade de os contribuintes inadimplentes, desde que não enquadrados como devedores contumazes, promoverem a autorregularização, evitando, assim, que a fiscalização lavre autos de infração e imposição de multa.

Para tanto, a lei estabelece a adoção de alguns procedimentos pela Secretaria da Fazenda, tais como, a Análise Informatizada de Dados (AID), que é o cruzamento eletrônico de informações fiscais, realizado pela Administração Tributária, e a Análise Fiscal Prévia (AFP), que consiste na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem que, no entanto, visem a lavratura de auto de infração e imposição de multa.

Ainda, prevê a Lei Complementar 1.320/2018, que a Secretaria da Fazenda poderá, a seu critério, notificar o contribuinte sobre a constatação de indício de irregularidade, hipótese em que este ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 85 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, desde que as não conformidades (inadimplementos das obrigações tributárias) sejam sanadas e dentro do prazo

indicado na notificação. Uma vez esgotado este prazo sem que o contribuinte tenha se autorregularizado, estará sujeito ao automático início de ação fiscal e às penalidades previstas na legislação aplicável.

Importante ressaltar que os procedimentos que envolvem a autorregularização, sejam por parte da Secretaria da Fazenda, sejam por parte do contribuinte inadimplente, bem como o prazo concedido para tanto, não serão considerados início de ação fiscal e não afastarão os efeitos da espontaneidade de que trata o artigo 88, da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.

Em relação à autorregularização, prevista pela Lei Complementar nº 1.320/2018, já há jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no sentido de que deve ser oportunizada ao contribuinte a autorregularização, sem que implique início de ação fiscal, bem como, ainda, sem afastar os efeitos da espontaneidade, garantidos no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÕES

1. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS E JURÍDICAS

1. O Constructivismo Lógico-Semântico é um método utilizado para estudo do direito dentro de uma concepção epistemológica bem demarcada, que permite a construção de uma linguagem rígida e precisa e o estabelecimento de estreita relação com a Teoria Comunicacional do Direito, possibilitando, assim, estudá-lo como fenômeno comunicacional. Para tanto, imprescindível que haja a definição e conceituação precisas do objeto do conhecimento, o que se faz por meio da cisão do objeto de estudo da realidade do mundo.

2. Ao delimitar-se o objeto e a linguagem que o expressa, já que direito é texto, reduzir-se-á a ambiguidade e a vagueza que o permeiam, possibilitando-se sua compreensão e a comunicação.

3. Inicialmente, o direito é delimitado dentro daquilo que ao trabalho interessa, qual seja, como direito positivo, o conjunto de prescrições jurídicas em um determinado intervalo de tempo e espaço territorial e que se manifesta em linguagem prescritiva, expresso por meio de signos que representam um determinado significado, que é apreendido e cujo sentido é construído pelo intérprete, de acordo com os seus horizontes culturais e cargas valorativas.

4. O trabalho, em sua abordagem e análise das normas jurídicas relativas ao *Compliance* e ao *Compliance* Tributário, utilizando o termo consolidado em vários idiomas volta a sua atenção aos enunciados prescritivos que descrevem fatos jurídicos e prescrevem condutas que estejam em conformidade (*Compliance*) desconformidade (*non-Compliance*) com o ordenamento jurídico no âmbito do subsistema constitucional tributário, bem assim com a legislação anticorrupção.

5. Voltou-se, ainda, à análise das sanções prescritas como consequência pela prática de infrações tributárias, de crimes tributários e de atos lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira, que deve exercer as atividades financeiras que lhe são peculiares, contando com a arrecadação do que lhe é devido, isto é, das receitas derivadas, advindas do recolhimento dos tributos.

2. NORMAS JURÍDICAS

1. As normas jurídicas, as significações obtidas a partir da leitura dos textos de direito positivo e estão estruturadas em um juízo hipotético-condicional, mínimo irreduzível para a construção do sentido deôntico, ou seja, para a prescrição das condutas e, por fim, para a efetivação da comunicação.

2. Elas podem ser normas jurídicas em sentido amplo, aquela que designa o suporte físico do direito postos e os conteúdos isolados, e em sentido estrito, aquela que corresponde à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional.

3. Na hipótese normativa, antecedente da norma jurídica, é descrito o evento de possível ocorrência na realidade social, cuja finalidade não é reger condutas. No consequente normativo, vem prescritas as condutas intersubjetivas surgidas em decorrência da ocorrência do fato jurídico no antecedente e que dão origem e delimitam a relação jurídica que se instaura entre sujeitos de direito em torno de uma prestação.

4. Hipótese e consequente estão atrelados pelo operador deôntico que qualifica a conduta intersubjetiva como obrigatória, proibida ou permitida; se o conectivo estiver unindo hipótese e consequente será functor interproposicional e se estiver presente no consequente unindo sujeitos relacionais será denominado functor intraproposicional.

5. Em sua completude, as normas jurídicas são compostas por norma jurídica primária e norma jurídica secundária, em que a primeira prescreve uma conduta a ser adimplida se ocorrido o fato jurídico e a segunda prescreve a sanção a ser aplicada pelo Estado-juiz, em caso de inadimplemento da conduta prescrita no consequente da norma primária.

3. RELAÇÕES JURÍDICAS

1. A relação jurídica é o único meio de que dispõe o ordenamento jurídico para cumprir sua finalidade de regular condutas intersubjetivas, pois corresponde ao vínculo estabelecido entre dois ou mais sujeitos de direito que se enlaçam por meio de uma relação jurídica que terão de observar, em torno de uma prestação.

2. Referido vínculo é objeto de estudo da Teoria das Relações, parte integrante da Lógica dos Predicados Poliádicos, a qual sistematiza e estrutura o estudo das relações, que, por sua vez, se utiliza dos predicados para que as orações tenham sentido aos sujeitos delas integrantes, eis que são os predicados que atribuem à linguagem, que tornam as relações visíveis e determináveis, as condutas humanas a serem observadas, proibindo, obrigando ou permitindo sejam praticadas, sempre em torno de uma prestação a ser satisfeita.

3. A linguagem dá às relações o suporte e a consistência necessárias para a sua existência, ela materializa o pensamento, por meio de palavras, porquanto sem linguagem não há pensamentos e, sem linguagem não há que se falar na existência de sociedade.

4. O próprio direito surge como consequência das relações jurídicas, de modo que ele somente existe graças a elas. Isso porque, a relação jurídica é o único veículo jurídico capaz de correlacionar cada direito a um dever correspondente, não se admitindo, sob qualquer hipótese, a criação de um direito subjetivo independente do vínculo abstrato que origina, concomitantemente, seu correlato dever jurídico.

5. Explica-se: ocorrido um fato de provável ocorrência sobre o qual incide uma norma jurídica, que o torna fato jurídico, deve ser uma consequência, que se perfaz em uma conduta humana deonticamente modalizada em obrigatória, permitida ou proibida. E é justamente no consequente que surgirá a relação jurídica entre sujeitos de direito, com direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, em torno de uma prestação.

6. As relações jurídicas que interessaram a o presente estudo, cingem-se às tributárias, definidas pelo artigo 114, do Código Tributário Nacional, como sendo as que vinculam dois sujeitos de direitos, em que o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o dever jurídico de adimplir com a prestação que, na esfera tributária, se perfaz na obrigação principal e no dever instrumental.

7. E, uma vez que ocorrida a hipótese de incidência, nascerá a relação jurídico-tributária e, por conseguinte, mas não somente, a obrigação de pagar o tributo definido pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional e caracterizado, dentre outros, por sua compulsoriedade. Assim, se o sujeito passivo cumpre com essa obrigação principal, mas também com os deveres instrumentais, estará em *Compliance* Tributário, norma jurídica ínsita à norma jurídica que originou a obrigação tributária.

4. COMPLIANCE

1. Termo que tem sua origem no verbo em inglês *to comply* significa estar em conformidade, cumprindo com as leis, normas e políticas e procedimento internos das organizações, sejam públicas ou privadas, bem como, com as regulamentações estatais vigentes, de modo a prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis que disciplinam a atividade desenvolvida.

2. Pode significar: (i) norma jurídica que tem como fonte o direito positivo ou regras de conduta, motivados por regras negociais e morais, e se manifesta por meio de proposições prescritivas, estabelecendo controles para monitoramento e mitigação de risco de ocorrência de corrupção; (ii) ato de aderência a comandos estabelecidos por normas jurídicas ou por regulamentos internos, representando a aceitação, a eficácia e a efetividade de sua aplicação e de sua capacidade para gerar efeitos no mundo real; (iii) conjunto de procedimentos de controles e monitoramentos, ou as áreas e as pessoas responsáveis pela gestão de riscos e, por fim, a própria gestão de risco.

3. Para o presente estudo, *Compliance* foi abordado como significando norma jurídica que estabelece controles para monitoramento e mitigação dos atos de corrupção, de subornos, de desvios e de lavagem de dinheiro, de sonegação e de evasão fiscais, por se tratarem em práticas deletérias à economia global e que impactam na arrecadação de divisas, reduzindo, sobremaneira, a possibilidade de os Estados realizarem as atividades que lhe são ínsitas, imprescindíveis ao atendimento das necessidades sociais.

4. Historicamente, as primeiras notícias de adoção de um programa de *Compliance* remontam à década de 1930, com a instituição do *Bank for International Settlements* (BIS), com sede na Basileia, que tinha como objetivo a cooperação com a adoção pelos Bancos Centrais de medidas que trouxessem maior credibilidade e confiabilidade para mitigação da ocorrência de não conformidades.

5. Na década de 1970, ainda restrito ao universo bancário, foi criado o *Basel Committee on Banking Supervision* – BCBS, integrado pelos presidentes dos Bancos Centrais do G-10, no intuito de aumentar a supervisão bancária e, com isso,

viabilizar uma maior adequação, conformidade e fortalecimento das entidades financeiras.

6. No ano de 1977, após o escândalo político Watergate, os Estados Unidos da América homologaram o *U.S. Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), legislação que traz dispositivos anticorrupção e provisões contábeis, promulgada com o objetivo de tornar ilegal para certas classes de pessoas e entidades realizarem pagamentos a funcionários de governos estrangeiros para ajuda na obtenção ou na manutenção de negócios.

7. Com a promulgação das emendas no ano de 1998, as disposições antissuborno da FCPA agora também se aplicam a empresas estrangeiras e pessoas que causam, diretamente ou por meio de agentes, um ato em prol de tal pagamento corrupto a ocorrer dentro do território dos Estados Unidos da América.

8. A criação do FCPA pretendeu, assim, punir e impedir a continuidade de referidas práticas corruptas, para que se pudessem criar condições equitativas para negócios honestos, e restaurar a confiança do público na integridade do mercado nacional e mundial.

9. No ano de 1998, a FCPA foi alterada para estar em conformidade com os requisitos da Convenção Antissuborno, a qual, após os ataques de 11 de setembro de 2001 e os escândalos financeiros em Wall Street no ano de 2002, ganhou bastante destaque, eis que despertaram a atenção mundiais para a necessidade de regulamentações ainda mais efetivas.

10. No ano de 2009, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) editou um guia de boas práticas, com diretrizes sugestivas sobre ética, *Compliance* e controles internos para empresas.

11. Aprovada em 2010, a legislação anticorrupção do Reino Unido, *United Kingdom Bribery Act* tipificou o crime de suborno a funcionários estrangeiros e representantes comerciais e concedeu jurisdição internacional ao governo do Reino Unido para investigar crimes cometidos no exterior por pessoas com “conexão direta” com o Reino Unido.

12. No Brasil, a ideia de *Compliance* foi introduzida pelas instituições financeiras brasileiras em obediências às normas da Basileia e, na sequência, foi ratificada por acordos internacionais visando o combate às práticas de corrupção nas organizações privadas e do poder público.

13. Influenciado pelos acordos e convenções internacionais e diante da deflagração da Operação Lava Jato, foi promulgada a Lei nº 12.846/2013, também denominada Lei Anticorrupção (LAC), dispondo sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas que tenham praticado atos ilícitos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

5. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

1. O *Compliance* Tributário pode ser definido, *lato sensu*, como a atribuição de estar em conformidade com a legislação tributária, sejam normas, diretrizes, regulamentos, procedimentos internos e externos, mitigando os riscos de ocorrência de práticas tributárias ilícitas e de inadimplementos das obrigações tributárias e promovendo a transparência em seus procedimentos.

2. Vai muito além de uma perspectiva econômica, envolvendo uma intensa psicologia econômica e comportamental, na medida em que o agente racional, responsável por tomar a decisão de adimplir ou não com as obrigações tributárias, pondera os riscos e benefícios de se manter ou não em conformidade, cumprindo ou descumprindo essas obrigações.

3. Cria-se a denominada psicologia fiscal, em que há sopesamento de fatores como nível de renda e capacidade de dispor do valor do tributo a ser recolhido, e, ainda, a valoração que a sociedade dá ao cumprimento e ao descumprimento de referidas obrigações, ou seja, a crença comum na sociedade em que se insere determinado contribuinte é de que a corrupção ou a sonegação fiscal são socialmente reprováveis ou não.

4. Agir em conformidade com o *Compliance* Tributário é priorizar o regulatório, empregando-se uma governança corporativa que estabeleça rígidos controles internos e externos e auditorias, que não tolere a prática de delitos tributários e que busque constantemente melhorar o fluxo de informações, incrementando a cultura organizacional e realizando uma gestão transparente e idônea em suas relações, notadamente na relação jurídica tributária que estabelece e nas informações que declara ao ente tributante.

5. Diante da alta carga tributária com que as pessoas jurídicas têm de arcar e considerando-se o significativo número de espécies tributárias e de deveres

instrumentais, a adoção do *Compliance* Tributário é medida que deve ser rigidamente adotada pelas pessoas jurídicas.

6. Escândalos envolvendo o LGT Bank e o USB AG pela prática do crime tributário de sonegação fiscal, com a remessa de valores a contas bancárias e investimentos em instituições fora dos Estados Unidos da América, resultaram na quebra de sigilo bancário e na necessidade de maior intercâmbio de informações entre os países, de modo a mitigar a práticas de crimes tributários e, se ocorridos, facilitando o rastreamento, o que interferiu, sobretudo, na tomada de atitudes mais severas para se evitar o descompasso criado.

7. O FATCA, de abrangência internacional, passou a exigir que as instituições financeiras estrangeiras, *Foreign Financial Institutions* (FFIs), remetam ao IRS, anualmente, um informe de rendimentos, com dados sobre saldos, alienações e movimentações relativos a contas bancárias e a investimentos que sejam mantidos nestas por “pessoas dos Estados Unidos” e, a remessa dessas informações prescinde da intermediação do Fisco local.

8. Desde o início de 2008, a evasão fiscal internacional e o cumprimento de elevados padrões de transparência e troca de informações têm ocupado lugar de destaque nos encontros que tratam de temas como a corrupção, realizados com as maiores economias globais.

9. Em 2009, mais de 90 países se reuniram no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Efeitos Fiscais (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), cujo objetivo principal era o enfrentamento dos riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais, por meio da implementação de padrões de transparência e de troca de informações na área tributária.

10. Em 2010, o Brasil passou a integrar a denominada “lista branca”, composta por um grupo de países que implementaram os padrões estipulados por Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias.

11. Em 2013, a OCDE e o G-20 lançaram o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), estratégias de erosão da base tributária realizada por empresas multinacionais que se utilizam de estratégias de planejamentos tributários agressivos para a exploração de lacunas e de incompatibilidades nas regras tributárias com o intuito de evitar o pagamento de tributos.

12. Atualmente, 96 (noventa e seis) países assinaram o Instrumento Multilateral sobre BEPS. No caso do Brasil, a principal motivação para cooperar com o Projeto BEPS é a transparência e a troca de informações internacionais, diante de seus perfil de investimento, mais voltado para a atração de capital estrangeiro, não à exportação.

13. O *Compliance* Tributário é, portanto, mecanismo essencial na prevenção, detecção e até sanção, no âmbito interno das organizações, das condutas lesivas que levam às infrações e aos crimes tributários e a danosos efeitos à economia nacional e/ou internacional.

14. O descumprimento das obrigações tributárias é tutelado pelo direito penal, que tipifica como crimes algumas condutas verificáveis no exercício da atividade empresarial, de que são exemplos, o não pagamento de tributos (artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90) e a apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A, do Código Penal).

15. Comprovada a ocorrência do crime contra a ordem tributária (materialidade e autoria) e constituído definitivamente o crédito tributário na fase de persecução penal e do processo administrativo, terá origem a ação penal pública incondicionada, nos termos do disposto pelo artigo 100, do Código Penal.

16. Para que possam se manter inseridas e ativas na atividade empresarial, torna-se indispensável que as empresas incluam na ordem do dia a implementação da Governança Corporativa e a Governança Corporativa Tributária, e que as apliquem, com base em seus princípios norteadores.

17. As obrigações tributárias resultam das relações jurídico-tributárias que se originam no consequente da regra-matriz de incidência, diante da ocorrência da hipótese de incidência descrita no antecedente dessa mesma regra. Dividem-se em obrigação principal, pagamento pecuniário, e deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, como o dever de prestar informações, de guardar documentos etc.

18. A implementação, a adoção e o adimplemento dos deveres instrumentais são extremamente necessários para a efetividade do programa de *Compliance* Tributário e, para que tenham eficácia precisam atender a alguns requisitos previstos por lei e nas políticas de conformidade, eficiência e integridade.

6. O PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA A APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA

1. A Lei nº 12.846/2013 é regulamentada pelo Decreto nº 8.420/2015 que dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, definidos como lesivos que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

2. A autoridade máxima da entidade em face da qual foi praticado o ato lesivo, ou, em caso de órgão da administração direta, do seu Ministro de Estado, ao tomar conhecimento da prática do ato lesivo, decidirá pela instauração ou não do processo administrativo.

3. No ato da instauração, será definida comissão responsável pela investigação e apuração da ocorrência do ato lesivo, com base nos fatos e meios de prova que instruírem o processo.

4. O processo administrativo de responsabilização (PAR) deverá ser concluído em prazo não superior a oitenta dias, sendo admitida a prorrogação por igual período, mediante solicitação do presidente da comissão à autoridade administradora.

5. Após a fase instrutória, a comissão elaborará relatório a respeito da investigação e apuração, que conterá sugestão, motivada, das sanções a serem aplicadas, a dosimetria da multa ou o arquivamento do processo, e será encaminhado à autoridade competente para julgamento, o qual será precedido de manifestação jurídica, elaborada pelo órgão de assistência jurídica competente.

6. Se concluir pela ocorrência de ilícitos a serem apurados em outras instâncias, os autos serão enviados pela autoridade julgadora à autoridade competente para o ajuizamento da ação correspondente.

7. A primeira das sanções aplicadas a título de responsabilização objetiva da pessoa jurídica que tenha praticado ato lesivo contra a Administração Pública é a publicação da decisão administrativa proferida pela autoridade julgadora ao final do PAR no Diário Oficial da União e no sítio eletrônico do órgão ou entidade público responsável pela instauração do respectivo processo.

8. As sanções aplicadas à pessoa jurídica que tenha cometido o ato lesivo previstas na Lei nº 12.846/2013 e no Decreto nº 8.420/2015 não eximem o agente infrator da obrigação de reparação do dano causado.

9. A obrigação de dar publicidade à decisão administrativa sancionadora na forma de extrato de sentença, pelo prazo de trinta dias, é uma das sanções aplicadas em razão da responsabilização da pessoa jurídica.

10. A penalidade de multa também é sanção aplicada em razão da responsabilização, e sua quantificação e aferição obedece a critérios objetivos, iniciando-se com a soma de valores correspondentes a percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica, no último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos.

11. O valor final da multa a ser aplicada deve constar do relatório final da comissão, o qual deverá conter, sempre que possível, a estimativa dos valores da vantagem auferida e da pretendida.

12. A multa aplicada tem natureza punitiva e deve ser recolhida no prazo de trinta dias após a decisão de reconsideração da decisão sancionatória e, após a quitação, a pessoa jurídica sancionada é obrigada a apresentar o comprovante do pagamento integral, sob pena de ser inscrito em dívida ativa da Fazenda Pública, a ser executada na esfera judicial.

13. A Lei trouxe previsão de mecanismos atenuantes de aplicação de penalidades e benefícios concretos para as pessoas jurídicas responsabilizadas que cooperem com as autoridades.

14. A colaboração é um desses mecanismo, mas ela deve ser suficiente para dar conhecimento às autoridades de fatos relevantes e determinantes para a comprovação da violação e responsabilização da pessoa jurídica que cometeu o ato lesivo.

15. O acordo de leniência é outro mecanismo, que resulta em redução de multas e até isenção de sanções para as pessoas jurídicas responsáveis, que, voluntariamente, cooperem efetiva e permanentemente com as investigações e com o processo administrativo, identificando os envolvidos na prática do ato ilícito e fornecendo informações e documentos que comprovem a ocorrência da infração, cessando a prática ilícita e adotando um programa de integridade.

16. O programa de integridade é outro mecanismo atenuante e nada mais é do que a efetiva aplicação do programa de *Compliance*.

17. Esgotada a fase administrativa, deverá a comissão instaurada levar o processo administrativo de responsabilização da pessoa jurídica ao conhecimento do Ministério Público para que este apure a ocorrência de eventuais delitos e ofereça a necessária denúncia, que desencadeará o processo judicial de responsabilização civil e criminal.

18. As infrações tributárias, as denominadas não conformidades, na esfera federal (que é a analisada no trabalho) serão apuradas por meio de processo administrativo fiscal, podendo, ao final deste, serem ajuizadas as demandas judiciais para a execução dos créditos tributários inscritos em Certidão de Dívida Ativa.

19. Os crimes tributários são comportamentos tipificados pela Lei nº 8.137/90 e representam uma ofensa à preservação da ordem tributária, tendo em vista que atingem diretamente a administração do erário, prejudicando a arrecadação de tributos e a obtenção, a gestão e o dispêndio de recursos financeiros imprescindíveis ao atendimento das necessidades sociais, o que representa, justamente, o exercício da atividade que incumbe ao Estado.

20. Antes da apuração judicial da prática de crime tributário deve ter sido esgotada a esfera administrativa e inscrito em Certidão de Dívida Ativa o tributo devido.

21. Finalizado o processo administrativo fiscal, se for detectada a prática de ilícito se houver indícios suficientes de individualização de autoria e materialidade, deverá a Administração Pública comunicar o Ministério Público e requerer a representação fiscal para fins penais.

22. Outro elemento é crucial para que haja a imputação penal, qual seja, a existência de dolo por parte do agente que deve ter claro propósito de fraudar a Fazenda Pública e adotar conduta dolosa com esse fim.

23. A ação penal é do tipo pública e incondicionada e a responsabilização penal das pessoas jurídicas será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.

7. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

1. O instrumento de maior visibilidade no Brasil é o assumido pelo Estado de São Paulo que criou o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Nos Conformes), por meio da Lei Complementar n.º 1320, de 06 de abril de 2018, importante instrumento de *Compliance* Tributário, cujo objetivo principal é estimular os contribuintes a recolherem corretamente o ICMS, facilitando e incentivando a autorregularização e a conformidade fiscal, aprimorando a comunicação entre Fisco Estadual e contribuintes, bem como oferecendo benefícios àqueles que se mantiverem em conformidade.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*; tradução da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. 6 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Jurídico Acquaviva*. 3. ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Rideel, 2009.

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Governança corporativa tributária: aspectos essenciais*. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004;

AVI-YONAH, R. S.; SARTORI, N.; MARIAN, O. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford University Press, 2011.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. *Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018*. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: [\[https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html\]](https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html). Acesso em: fevereiro 2022.

_____. Código Penal. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: agosto 2021.

_____. Código Tributário Nacional (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. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: setembro 2018.

_____. Comissão de Valores Mobiliários. *Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa*. Disponível em: [\[http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf\]](http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf). Acesso em: julho 2021.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: julho 2021.

_____. Controladoria-Geral da União. Assuntos. Articulação Internacional, Convenção da OEA. Disponível em: [\[https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-oea\]](https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-oea). Acesso em: agosto 2021.

_____. Controladoria-Geral da União. Assuntos. Combate à Corrupção. Acordo Leniência. Publicações. Disponível em: [\[https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/acordo-leniencia\]](https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/acordo-leniencia). Acesso em: fevereiro 2022.

_____. Controladoria-Geral da União. Assuntos. Combate à Corrupção. Acordo Leniência. Painel Acordos de Leniência. Disponível em: [\[https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojZTU2MWI0MjYtY2EzOS00NzYyLTg3MWQtYWE3MmFiMmY0ODM4IiwidCI6IjY2NzhkOWZILTA5MjEtNDE3ZC04NDExLTVmMWxOGRIZmJiYiJ9\]](https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojZTU2MWI0MjYtY2EzOS00NzYyLTg3MWQtYWE3MmFiMmY0ODM4IiwidCI6IjY2NzhkOWZILTA5MjEtNDE3ZC04NDExLTVmMWxOGRIZmJiYiJ9). Acesso em: fevereiro 2022.

_____. Controladoria-Geral da União. Assuntos. Combate à Corrupção. Operações Especiais. Disponível em: [\[https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/operacoes-especiais\]](https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/operacoes-especiais). Acesso em: fevereiro 2022.

_____. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: [\[www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm). Acesso em: dezembro 2021.

_____. *Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000*. Promulga a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de

1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm. Acesso em: dezembro 2021.

_____. *Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015*. Regulamenta a Lei no 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm). Acesso em: dezembro 2021.

_____. Diário Oficial da União. *Portaria ME nº 15.208, de 31 de dezembro de 2021*. Institui o Programa de Integridade do Ministério da Economia - Prevenir. Disponível em: [\[https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-me-n-15.208-de-31-de-dezembro-de-2021-371620140\]](https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-me-n-15.208-de-31-de-dezembro-de-2021-371620140). Acesso em: janeiro 2022.

_____. Governança Corporativa. Disponível em: [\[https://governancacorporativa.com/?page_id=113\]](https://governancacorporativa.com/?page_id=113). Acesso em: julho 2021.

_____. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Disponível em: [\[https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa\]](https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa). Acesso em: julho 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais. Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias. Disponível em: [\[https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias\]](https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias). Acesso em: dezembro 2021.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais. *SAIN apresenta novos procedimentos de compliance a exportadores*. Disponível em: [\[https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/financiamento-ao-comercio-exterior/seguro-de-credito-a-exportacao/noticias/sain-apresenta-novos-procedimentos-de-compliance-a-exportadores\]](https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/financiamento-ao-comercio-exterior/seguro-de-credito-a-exportacao/noticias/sain-apresenta-novos-procedimentos-de-compliance-a-exportadores). Acesso em: dezembro 2021.

_____. Ministério Público Federal. Caso Lava Jato. Disponível em: [\[http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso\]](http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso).

Acesso em: janeiro 2022.

_____. Portal da Indústria. Entenda o que é Custo Brasil e como ele impacta o país. Disponível em: [\[https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/o-que-e-custo-brasil/\]](https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/o-que-e-custo-brasil/). Acesso em: setembro 2021.

_____. Receita Federal do Brasil. Disponível em: [\[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato\]](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-lava-jato). Acesso em: janeiro 2022.

_____. Receita Federal do Brasil. Relatório Anual de Fiscalização SUFIS 2020. Disponível em: [\[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf\]](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf). Acesso em: fevereiro 2022.

_____. Receita Federal do Brasil. Relatório de auditoria nº 201504306. Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF. Disponível em: [\[file:///C:/Users/narja/Downloads/712936_8181_%20Relat%C3%B3rio%20Auditoria%20Conjunta%20CARF.pdf\]](file:///C:/Users/narja/Downloads/712936_8181_%20Relat%C3%B3rio%20Auditoria%20Conjunta%20CARF.pdf). Acesso em: janeiro 2022.

BITTENCOURT, Cezar Roberto; Monteiro, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.ed. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Ed Universidade de Brasília, 1999.

BRAGHETTA, Daniela De Andrade. *Relação jurídica tributária*. São Paulo: Noeses, 2020.

BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Tributar na era da técnica*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____, coordenação; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*, volume I. 1 ed. São Paulo: Noeses. 2020.

_____, coordenação; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*, volume II. 1 ed. São Paulo: Noeses. 2020.

_____, coordenação; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*, volume III. 1 ed. São Paulo: Noeses. 2020.

_____. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso: dezembro 2021.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 3. ed. revista, ampliada e atualizada. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ELLIS, Matteson. *The FCPA in Latin America: common corruption risks and effective compliance strategies for the region*. Canadá: Bookbaby, 2016.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019;

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade*. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 6 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

FIORIN, José Luiz. As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo. São Paulo: Ática, 1996.

FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. São Paulo: Annablume, 2004.

FREY, Bruno S. *Tax morale and conditional cooperation*. Journal of Comparative Economics. v. 35. n.1, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade*. Tese de doutorado, PUC-SP, data da defesa: 19/05/2008.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mouro de Salles. Minidicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

House of Representatives (1977). Domestic and Foreign Investment Improved Disclosure Acts of 1977. Senate Report 95-114. Disponível em: [\[https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2010/04/11/houseprt-95-640.pdf\]](https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2010/04/11/houseprt-95-640.pdf). Acesso em: janeiro 2022.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Classification of Taxpayers for U.S. Tax Purposes*. Disponível em: [\[https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes\]](https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes). Acesso em: dezembro 2021.

_____. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. Disponível em: [\[https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca\]](https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca). Acesso em: janeiro 2022.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

_____. *General theory of law and State*. Trad. Eduardo García Máynes. México: UNAM, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. *Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte (uma arma contra o arbítrio do Fisco)*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MADRUGA, Edgar; SILVA, Fábio Almeida; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de, coordenação. *Compliance tributário: Práticas, riscos e atualidades*. Santos: Realejo Livros & Edições: 2018.

MARTINEZ, Antonio Lopez. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário”. Caderno de Finanças Públicas, n. 14. Brasília, 2014. Disponível em: [\[https://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernodefinancas-publicas-1/14f-publicas.pdf\]](https://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernodefinancas-publicas-1/14f-publicas.pdf). Acesso em: janeiro 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Granda da Silva, coordenadores. *Compliance no direito tributário*. Coleção Compliance, Volume 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Unesp, 2001.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). BEPS. Disponível em: [\[https://www.oecd.org/tax/beps/about/\]](https://www.oecd.org/tax/beps/about/). Acesso em: janeiro 2022.

_____. *Tax co-operation*. Disponível em: [\[https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/0/default/\]](https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/0/default/). Acesso em: novembro 2021.

_____. *Transparência Fiscal*. Disponível em: [\[https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/\]](https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/). Acesso em: novembro 2021.

_____. Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. Disponível em: [<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>]. Acesso em: janeiro 2022.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. de Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.

SANDFORD, Cedric. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. In: *Association Fiscale Internationale. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

_____. GODWIN, Michael; HARDWICK, Perter. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath, United Kingdom: Fiscal Publications, 1989.

_____ et al. *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: United Kingdom: Fiscal Publications, 1995.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____ e João Alho Neto. *Nova Lei de Conformidade finalmente bota São Paulo na era do fisco responsivo*. Disponível em: [<https://www.conjur.com.br/2018-mai-04/neffgv-lei-conformidade-bota-sp-fisco-responsivo>]. Acesso em: agosto 2021.

SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SEITZINGER, Michael V. *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA): Congressional Interested and Executive Enforcement, In Brief*. Congressional Research Service 7-5700. 2016. Disponível em: [<https://sfp.fas.org/crs/misc/R41466.pdf>]. Acesso em: janeiro 2021.

SILVA, Daniel Cavalcante e COVAC, José Roberto. *Compliance como boa prática de gestão de ensino superior privado*. São Paulo: Saraiva, 2015.

TAVARES, Daniela Pessoa; DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. *FATCA e CRS: Enquadramento, regimes jurídicos e legislação complementar*. Coimbra: Almedina, 2017.

THE NEW YORK TIMES. *Banking scandal unfolds scandal like a thriller*. Disponível em: [<https://www.nytimes.com/2008/08/15/business/worldbusiness/15kieber.html>]. Acesso em: fevereiro 2022.

THE UNITED STATES. Department of Justice. Disponível em: [<https://www.justice.gov/criminal-fraud/file/1292051/download>]. Acesso em: fevereiro 2022.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

UNITED NATIONS OFFICE ON DRUGS AND CRIME. *Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção*. Disponível em: [https://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics_corruption/Publicacoes/2007_UNCAC_Port.pdf]. Acesso em: fevereiro 2022.

UNITED NATIONS PRESS RELEASE. (2018). *At Security Council on Corruption, Conflict, Secretary-General Calls for Doing More to Strengthen Governance, Build Trustworthy Institutions*. Disponível em: [<https://www.un.org/press/en/2018/sqsm19204.doc.htm>]. Acesso em: agosto 2021.

UNITED STATES SENATE. *Tax haven banks and U.S. tax compliance*. Disponível em: [<https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORTTaxHavenBanksJuly1708FINALwPatEliseChgs92608.pdf>]. Acesso em: janeiro 2022.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol. 2. São Paulo: Noeses, 2003.

ZANETTI, Adriana Freisleben de. *Lei Anticorrupção em relação às modalidades de responsabilização*. Revista Brasileira de Estudos da Função Pública – RBEFP. Ano 5. n. 15. Belo Horizonte: set/dez, 2016.

_____. Artigo publicado na Revista Brasileira de Estudos da Função Pública – RBEFP. Ano 5, nº 15. Belo Horizonte: set/dez, 2016. p. 35-60.