

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

NARJARA KOCH

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO
COMETIMENTO DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

**SÃO PAULO
2019**

NARJARA KOCH

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO
COMETIMENTO DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Prof^a. Dra. Iris Vânia Santos Rosa.

Orientadora: Prof^a. Dra. Íris Vânia Santos Rosa

SÃO PAULO

2019

NARJARA KOCH

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO
COMETIMENTO DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

BANCA EXAMINADORA

1º Julgador: _____

2º Julgador: _____

3º Julgador: _____

À minha mãe, por todo o apoio, ajuda incentivo e
pela confiança em mim depositada desde sempre.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir o acesso ao estudo em uma Universidade de qualidade e renome como a PUCSP. A minha mãe, por nunca duvidar da minha capacidade, por ser meu esteio, meu apoio e porto-seguro, por ter estado ao meu lado em todos os momentos, os difíceis e de muita batalha, e os de conquistas, aprendizado e amadurecimento. A minha família, pelo apoio, pela ajuda e por acreditarem em mim. Aos amigos, que souberam entender as transformações operadas em mim, os momentos de estudo intenso que fizeram com que eu tivesse tido que me afastar por um tempo para me dedicar ao Direito. Amigos porque, mesmo assim, se mantiveram ao meu lado torcendo pelo meu sucesso, especialmente Tábata, Daniela e Juliana Melo. A todos os professores que contribuíram muito em minha formação acadêmica, profissional e pessoal, por terem compartilhado seu conhecimento, suas histórias e seus exemplos que muito enriqueceram a minha formação. Em especial à Professora Dra. Íris Vânia Santos Rosa, por toda a ajuda, pela competência e humildade, pela paixão com que leciona e compartilha seu vasto conhecimento, por ser um exemplo a seguir, pela exímia profissional que é, espelho e motivo de orgulho para mim, por ter sido sua aluna e podido aprender e absorver um pouco de toda a sabedoria que têm. A cada uma das pessoas que, nesses cinco anos, me ensinou, me ajudou, apoiou e incentivou a trilhar o meu caminho e formação, fazendo com que eu chegasse até aqui.

RESUMO

O presente trabalho aborda a importância cada vez maior que um programa de Compliance, aqui especialmente o Compliance Tributário, desempenha nas organizações, sejam elas privadas ou do Poder Público.

Como um dos elementos fundamentais da Governança Corporativa Tributária, o também denominado Programa de Integridade possui diversos instrumentos que auxiliam na disseminação da ética de uma cultura ética e da transparência que devem permear as relações que as organizações estabelecem com a iniciativa privada e/ou com o Poder Público.

Esse trabalho traz a necessidade de se estruturar um programa de Compliance Tributário no interior das empresas, de modo a mitigar os riscos de cometimento de ilícitos tributários, de inadimplementos das obrigações tributárias, notadamente os deveres instrumentais, bem como demonstra todo o aparato legal de que dispõem as autoridades administrativas tributárias, permitindo a elas um monitoramento, por vezes em tempo real, das transações ocorridas no interior das organizações, da veracidade das informações prestadas e, no caso de cometimento de ilícitos e crimes tributários pelo sujeito passivo, de instrumentos legais que possibilitam uma vasta investigação e aplicação de penalidades e imputação de responsabilização objetiva civil e administrativas, bem como responsabilização penal, aos agentes infratores, sejam pessoas físicas e/ou jurídicas.

Palavras-chave: Compliance Tributário, Governança Tributária, Obrigações Tributárias e Imputação de Responsabilização.

ABSTRACT

The present work discusses the increasing importance of a Compliance program, here especially the Tax Compliance, plays in organizations, whether private or Public Authorities.

As one of the fundamental elements of Corporate Tax Governance, the also known as the Integrity Program has several instruments that help disseminate the ethics of an ethical culture and transparency that must permeate the relationships that Organizations establish with the private initiative and/or the Public Power.

This work brings the need to structure a Tax Compliance program within the companies, in order to mitigate the risks of committing illicit taxes, delinquents of tax obligations, notably the duties Instruments, as well as demonstrates all the legal apparatus available to the tax administrative authorities, allowing them to monitor, sometimes in real time, the transactions within the organizations, the truthfulness of the information Provided and, in the case of the committing of illicit and tax crimes by the taxable person, of legal instruments that enable a wide investigation and application of penalties and imputation of objective civil and administrative accountability, as well as Criminal liability, to infringing agents, to be individuals and/or legal persons.

Keywords: Tax Compliance, Corporate Tax Governance, Tax Obligations and Imputation Accountability.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 9 |
| 2. COMPLIANCE | 10 |
| 2.1. Lei nº 12.846/2013 e Decreto nº 8.420/2015 | 12 |
| 2.2. Compliance e o Direito Tributário | 14 |
| 3. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O COMPLIANCE | 17 |
| 3.1. Obrigações Tributárias Principais e Acessórias..... | 17 |
| 3.2. Compliance e a Implementação de Deveres Instrumentais | 19 |
| 4. COMPLIANCE E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL | 29 |
| 5. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E CRIMES TRIBUTÁRIOS | 35 |
| 6. A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO COMETIMENTO DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS | 39 |
| 6.1. Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores, Gerentes e Administradores (Artigo 135, do Código Tributário Nacional)..... | 39 |
| 6.2. Responsabilidade Administrativa da Pessoa Jurídica e dos Sócios, Diretores, Gerentes e Administradores | 43 |
| 6.3. Responsabilização Penal dos Sócios, Diretores, Gerentes e Administradores | 45 |
| 7. CONCLUSÃO | 48 |
| BIBLIOGRAFIA | 49 |

1. INTRODUÇÃO

Compliance é expressão que vem ganhando força e se disseminando em todo o cenário corporativo nacional. É palavra que vem do verbo “to comply”, que significa estar em conformidade. Descreve uma série de instrumentos, políticas e normas adotadas e implementadas no interior das organizações, de forma a monitorar o cumprimento das legislações e disseminar as relações éticas e transparentes, bem como controlar a tomada de decisões e a legalidade dos procedimentos realizados internamente nas organizações, detectando irregularidades e mitigando os riscos de ocorrências de não conformidades e prática de atos ilícitos, especialmente quando no trato com o Poder Público.

Diante da problemática da sonegação fiscal e da corrupção que assola o cenário nacional brasileiro e, embora, já houvesse diplomas que visassem coibir e regular a prática de atos lesivos ao ente tributante, a partir do ano de 2014 quando passou a vigorar a Lei nº 12.846/2013, também denominada Lei Anticorrupção, o tema Compliance e Governança Corporativa assumiram caráter de urgência no Brasil. Após a deflagração da Operação Lava Jato com todos os seus desdobramentos, a adoção de um programa de integridade tornou-se quase mandatório nas organizações, públicas e privadas. Se não estimulada pelos benefícios que gozam as organizações que estão em conformidade, tais como, a transparência, a ética em suas relações, a possibilidade de legalmente ter diminuída sua carga tributária, o monitoramento e controle de seus procedimentos internos e a manutenção da imagem reputacional da empresa, o estímulo foi dado por força de lei, tendo em vista que tanto a Lei Anticorrupção quanto o Decreto nº 8.420/2015 que a regulamenta trazem a previsão expressa de benefícios e atenuantes à responsabilização administrativa objetiva daquela pessoa jurídica que venha a cometer ato lesivo contra a Administração Pública.

Por fim, o destaque dado pelo trabalho é quanto à importância do Compliance Tributário, à obrigatoriedade de adimplemento das obrigações principais (pecuniárias) e acessórias (deveres instrumentais) e de manutenção da transparência e veracidade nas informações prestadas ao ente tributante, e quanto ao processo administrativo a que submete aquela pessoa jurídica que cometer crimes tributários e à responsabilização tributária, administrativa e penal imputada às pessoas físicas e jurídicas que cometem ilícitos tributários e, com isso, lesam o erário.

2. COMPLIANCE

O termo Compliance vem do verbo “to comply” e significa estar em conformidade, cumprir com as leis, as normas e políticas internas das organizações (privadas e do poder público) e as regulamentações estatais vigentes, com vistas a prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis que disciplinam a atividade desenvolvida. Além dessas, o termo Compliance pode significar uma norma jurídica que estabelece controles para monitoramento e mitigação dos atos de corrupção, bem como, pode significar, ainda, a ideia de comportamento ético.¹

Adotado, em sua forma originária, para tratar de questões éticas e de anticorrupção, o tema vem ganhando cada vez mais força e espaço no ambiente empresarial, seja motivado pelas exigências legais (regras financeiras, bancárias e tributárias), seja pela necessidade crescente de criação de mecanismos de conformidade do modo de agir das corporações e alinhamento das condutas dos agentes internos e externos às companhias.

Medida adotada nos Estados Unidos desde a década de 1977 para combate a corrupção, prevista no Foreign Corrupt Practices Act of 1977 (FCPA) norte-americano e no Bribery Act 2010 britânico, 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 no ano de 2001 e os escândalos financeiros em Wall Street em 2002, tendo a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo como grandes propulsores. Esses fatos despertaram para a necessidade de

¹ 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”. SANSO, 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

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.

Os recorrentes casos de fraudes, lavagens de dinheiro e desvios de conduta em organizações levaram à estruturação e prática da governança corporativa cuja finalidade é torná-las cada vez mais transparentes e íntegras e capazes de protegendo-as dos abalos cíclicos do mercado e, facilitando o acesso ao capital. O programa de Compliance passou a ser esse mecanismo de proteção e prevenção ao descumprimento de normas e de regulamentos internos e externos, de combate a fraudes e aos desvios de conduta, mitigando os riscos e aprimorando os controles indispensáveis para a manutenção da integridade das organizações, por meio da detecção e tratamento de qualquer desvio ou inconformidade que tenha ocorrido dentro das organizações, sejam públicas sejam privadas.

No Brasil, a inevitável necessidade de se regulamentar e introduzir o Compliance nas organizações privadas e governamentais surgiu, notadamente, em decorrência de ter o Estado liberal se transformado em Estado regulador. Mesmo antes do marco legal de previsão desse mecanismo, inúmeras organizações já adotavam regras de conformidade, tais como a ética, a idoneidade e a transparência no desempenho de suas atividades, de forma que as empresas e, principalmente, os órgãos públicos que, minimamente, não aplicassem essas práticas perdiam a credibilidade que gozavam perante o mercado, a economia, seus administrados e consumidores.²

A internalização da Convenção da Organização das Nações Unidas Contra Corrupção no Brasil, por meio do Decreto Presidencial nº 5.687/06, decreto esse que estabeleceu as estratégias para se evitar a ocorrência de atos lesivos, criminalizou a prática de atos de corrupção e trouxe previsão para a atuação conjunta de nações na atividade punitiva e fiscalizatória.

² Segundo Daniel Cavalcante Silva e José Roberto Covac “a sociedade é uma associação mais ou menos autossuficiente de pessoas, que, em suas relações, reconhecem a existência de regras de conduta obrigatórias, as quais, na maioria das vezes são cumpridas e obedecidas, especificando um sistema de cooperação social para realizar o bem comum. Seguindo o entendimento de John Rawls, poderíamos dizer, então, que em casa pessoa existe naturalmente uma função de ‘compliance’”. SILVA, Daniel Cavalcante e COVAC, José Roberto. *Compliance como boa prática de gestão de ensino superior privado*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 10

Além desse decreto, outros atos normativos regulam procedimentos que visam prevenir a corrupção, como a Lei de improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92), que tipifica os atos de improbidade, a Lei Geral de Licitações (Lei nº 8.666/93), que estabelece o procedimento de contratação pelo Poder Público, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11), que busca promover o controle dos atos públicos por meio de sua publicidade e a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), que traz a responsabilização de empresas por práticas ilícitas e a cominação de penalidades como multa incidente sobre o faturamento das empresas condenadas.

No dizer de Carla Campos Moreira Sanson:

No Brasil, verifica-se uma evolução do 'compliance' a partir dos anos 90, época em que essa função é reconhecida e normativos para evitar a lavagem de dinheiro são produzidos. Outro fator que influenciou na evolução do 'compliance' no Brasil foi a adaptação dos procedimentos às instruções trazidas pelos acordos da Basiléia. Esses acordos fizeram com que as instituições financeiras pátrias começassem a fazer a gestão de seus negócios levantando os riscos que eles apresentam e criando controles para mitigá-los.³

Entre nós, a ideia de Compliance foi introduzida pelas instituições financeiras em obediências às normas da Basiléia e, na sequência, pela ratificação de acordos internacionais visando o combate às práticas de corrupção nas organizações privadas e do poder público.

2.1. Lei nº 12.846/2013 e Decreto nº 8.420/2015

Diante da crescente importância da conformidade para as organizações e, por conseguinte, de sua necessidade de regulamentação, foi promulgada em 1º de agosto de 2013 e, em vigor desde o dia 29 de janeiro de 2014, a Lei nº 12.846/2013, também denominada Lei Anticorrupção, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

³ 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. 204

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a 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.

Art. 2º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não.

Essa lei se aplica a toda e qualquer sociedade, personificada ou não, empresária ou simples, fundações, associações de entidades ou de pessoas e sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação em território brasileiro, independentemente de sua forma de organização ou do modelo societário que adote, subsistindo a responsabilidade objetiva da pessoa jurídica ainda que em relação a ela sejam promovidos atos de alteração contratual ou estatutária, transformação, incorporação, fusão ou cisão societária.

A Lei nacional prevê que a pessoa jurídica envolvida em atos lesivos praticados em benefício ou interesse próprios contra a administração pública será responsabilizada objetivamente, em âmbito administrativo e civil, por tais atos, sem excluir-se a responsabilidade individual de seus dirigentes e administradores.

Nesse sentido dispõe o artigo 4º da referida lei:

Art. 4º Subsiste a responsabilidade da pessoa jurídica na hipótese de alteração contratual, transformação, incorporação, fusão ou cisão societária.

§ 1º Nas hipóteses de fusão e incorporação, a responsabilidade da sucessora será restrita à obrigação de pagamento de multa e reparação integral do dano causado, até o limite do patrimônio transferido, não lhe sendo aplicáveis as demais sanções previstas nesta Lei decorrentes de atos e fatos ocorridos antes da data da fusão ou incorporação, exceto no caso de simulação ou evidente intuito de fraude, devidamente comprovados.

§ 2º As sociedades controladoras, controladas, coligadas ou, no âmbito do respectivo contrato, as consorciadas serão solidariamente responsáveis pela

prática dos atos previstos nesta Lei, restringindo-se tal responsabilidade à obrigação de pagamento de multa e reparação integral do dano causado.

A Lei Anticorrupção prevê expressamente quais são as hipóteses consideradas como atos lesivos, priorizando os procedimentos administrativos que envolvam licitações e a celebração de contratos com a administração pública, além de equiparar a administração pública a agentes públicos estrangeiros ou nacionais.

Para além desse novo diploma, a Operação Lava Jato e seus desdobramentos, bem como a adoção de medidas para a maior transparência e controle dos atos e condutas notadamente de empresas multinacionais de grande alcance global contribuíram para a adoção e disseminação das políticas de Compliance. Além disso, um importante componente trazido pelo mercado auxiliou nessa expansão, o que se deu pela atuação de órgãos de controle, tais como, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e o Banco Central do Brasil (BACEN); pelas condutas de acionistas de empresas que submetem seus administradores e suas aquisições corporativas a intensos “backgrounds checks” e “due diligence”; e, também, pela atuação dos chamados “stakeholders” dentro das corporações pelo mercado afora.

2.2. Compliance e o Direito Tributário

O Compliance visto como uma forma de gestão de risco legal ou regulatório implica na adesão das organizações a normas jurídicas vigentes de diversas naturezas, dentre as quais as de Direito Tributário.

Na seara Tributária, juntamente com o Compliance tem ganhado terreno o termo “Governança Corporativa Tributária”. A governança tributária, qual seja a governança da administração dos tributos por parte da administração tributária e dos contribuintes, tornou-se um grande desafio no Brasil em face da necessidade de se mensurar os ganhos que a adoção da conformidade em matéria tributária gera ao cenário político e econômico nacionais. Isso, porque a adoção dos mecanismos de conformidade tributária acarreta na melhoria substancial de diversos aspectos da vida em sociedade, na medida em que torna mais eficiente o financiamento das atividades essenciais do Estado, dentre as quais está inclusa a arrecadação de tributos.

No dizer de Luciana Ibiapina Lira Aguiar:

*Na literatura estrangeira costuma-se utilizar o termo 'Tax Corporate Governance' que contempla os princípios, políticas, práticas e processos que os contribuintes implementam para garantir que as questões e os riscos fiscais sejam gerenciados de acordo com a abordagem determinada pela administração da sociedade. A definição adotada em pesquisas anteriores para o tema é a seguinte: '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 (intra-sociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros 'stakeholders', respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.'*⁴

As boas práticas de governança tributária auxiliam na manutenção do Estado Democrático de Direito, na medida em que submete todos igualmente ao cumprimento das leis, bem como, auxilia na detecção e mitigação de riscos à eficiência das ciências econômicas, usualmente agregada à noção de resultados positivos e lucratividade. Deveras, também para as ciências jurídicas é essencial a adoção dessas boas práticas, já que exige das organizações e do poder público uma maior gestão e atenção ao bom cumprimento das normas tributárias e maior transparência nos procedimentos e práticas adotadas e na condução das decisões tomadas pelos administradores das organizações, que podem estar em conformidade ou em desconformidade ao conteúdo jurídico.

No que tange aos departamentos fiscais, a adoção das políticas de Compliance envolvem desde a estruturação de divisões administrativas específicas à adoção de instrumentos que possibilitam um maior controle de fornecedores e tomadores de serviços, maior exigência de produção de documentação produzida em cada operação e maior zelo com a transparência e eficiência dos negócios.

⁴ AGUIAR, Luciana. *Governança corporativa tributária: aspectos essenciais*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2016. p. 88

Dentre os procedimentos capazes de minimizar os riscos está a adoção das Boas Práticas de Governança Corporativa Tributária, quais sejam princípios, políticas, práticas e processos que as empresas implementam em seus fluxos internos, de modo a assegurar o gerenciamento de questões e riscos fiscais, em conformidade tanto com as políticas, os regulamentos e os procedimentos internos da sociedade quanto com as diretrizes, normas, regulamentações e legislação vigente aplicável.

Particularmente quando se fala em Compliance tributário, o risco de não conformidade está na falha no cumprimento de obrigações legais, normativas ou regulatórias, da qual pode resultar em aplicação de sanções, de naturezas diversas, dentre as quais a pecuniária, e mesmo em prejuízo reputacional. Na relação jurídico-tributária, aquela em que o vínculo entre as partes e a obrigação é definida por lei, os sujeitos da relação serão sempre: a pessoa jurídica de direito público, a qual, por força legal, tem competência para exigir 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.

3. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O COMPLIANCE

Nas relações jurídicas tributárias existem dois tipos de obrigação (i) a principal, que tem natureza pecuniária, conforme disposto no artigo 3º, do Código Tributário Nacional; e a (ii) a acessória, que corresponde aos deveres instrumentais ou formais, que devem ser adimplidos pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Em decorrência dessa relação, surgem dois tipos de 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”.⁵

3.1. Obrigações Tributárias Principais e Acessórias

Dispõe o artigo 113, do Código Tributário Nacional:

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. (grifei e negritei)

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 291

Dispõe o artigo 3º, do Código Tributário Nacional, que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. 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”⁶.

Já as denominadas obrigações acessórias correspondem, entre 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”⁷.

Deveras, a função das obrigações acessórias também 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 de 1988).

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

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016. p. 295

⁷ *Ibidem*. p. 295

*em função da comprovação do adequado cumprimento da lei e com respaldo no princípio constitucional da eficiência.*⁸

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.

Deveras, em observância às Boas Práticas de Governança Tributária, que 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 da obrigação acessória converte-a em principal, por meio da aplicação de sanção de multa pecuniária.

Além disso, importa ressaltar as características essenciais que permitem identificar as obrigações acessórias *(i)* sempre decorrem de legislação tributária (não apenas da própria lei, mas também de decretos e normas complementares, como instruções normativas); *(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.

Após o cumprimento das obrigações principal e acessória, deve haver o monitoramento e gestão dos riscos que podem haver após o adimplemento dessas obrigações, pois o pagamento do tributo, a prestação e a transmissão das informações não encerram, por si só, os deveres do sujeito passivo, podendo haver fiscalizações, questionamentos, necessidades de retificações, homologação de compensações, verificação de inconsistências etc.

3.2. Compliance e a Implementação dos Deveres Instrumentais

O cumprimento e implementação dos deveres instrumentais dependem do preenchimento de alguns requisitos previstos por lei e pelas políticas de Compliance. Dentre eles, a obrigação que

⁸ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Compliance e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Brito e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 97

têm os contribuintes ou responsáveis tributários de prestarem informações idôneas, fidedignas e que não estejam divergentes dos registros contábeis e 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”⁹.

A conformidade no cumprimento dos deveres instrumentais somente se dará quando presentes 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 essas e as informações contábeis produzidas pelas organizações, quer sejam privadas, quer sejam públicas.

Nesse sentido, podem ser assim descritos:

- (a) *Documentação confiável: utilização de documentos hábeis e fidedignos ao registro das transações. No caso do preenchimento das informações sobre os procedimentos dos dirigentes, deve-se ter o cuidado de buscar as informações a partir dos informes de rendimentos fornecidos a esses dirigentes pela empresa e não por outros relatórios. Isso provavelmente evitará divergência no cruzamento de dados que as autoridades poderão fazer entre os informes da sociedade e a Declaração de Rendimentos (DIPF) dos administradores.*
- (b) *Conciliação: processo de conferência ou exame minucioso entre diferentes fontes de informação visando à detecção e eliminação tempestiva de possíveis pendências ou divergências que correspondam a erros. Para que esse procedimento seja efetivo é importante conhecer a fonte das informações consignadas nos diferentes documentos. Isso evita que duas informações transcritas em diferentes relatórios, mas que tenham por origem a mesma fonte, sejam cruzadas entre si, induzindo a uma conclusão equivocada sobre a segurança do dado. Dessa forma, sugere-se que relatórios, planilhas e controles mantenham a indicação da fonte de informação e que os procedimentos de conciliação sejam previamente definidos e formalizados nos manuais de procedimentos.*
- (c) *Tempo hábil: determina o registro das transações dentro do período de competência adequado e no menor espaço de tempo possível, sem que se*

⁹ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Compliance e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Brito e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 99

perca a qualidade da informação. O estabelecimento de cronogramas de cumprimento de obrigações tributárias e o contínuo monitoramento de sua observância garantem a conformidade e mitigam custos com pagamento de multas e outras penalidades. A tempestividade é um fator cada vez mais relevante, tendo em consideração a característica atual dos sistemas informacionais que exigem a transmissão ou o fornecimento de informações por meio digital às autoridades fiscais, algumas vezes em tempo real (é o caso da nota fiscal eletrônica, por exemplo).

- (d) **Recursos adequados: significa dimensionar as demandas relativas à utilização de sistemas integrados de gestão (ERP¹⁰), equipamentos e outros que possam agilizar processamento e o registro das transações, além de dimensionar os recursos humanos necessários, ou seja, identificar a necessidade de profissionais habilitados e capacitados para as tarefas.** Novamente considerando as exigências atuais quanto ao fornecimento de informações por via digital (SPED, SISCOSEV, entre outras obrigações), manter recursos capazes de gerar, armazenar e transmitir dados e conteúdos íntegros é um requisito essencial para alcançar a conformidade.¹¹ (grifei e negritei)

Dentre os procedimentos importantes para a identificação de cuidados a serem tomados pelas organizações no que se refere à conformidade tributária e mitigação dos riscos de Compliance Tributário está a análise da regularidade dos documentos contábeis e societários. Além disso, a empresa deve cumprir e fazer cumprir as leis que: (i) regulamentam sua constituição, manutenção e o exercício de sua atividade comercial (Lei Complementar nº 123/2006); (ii) estabelecem as normas gerais relativas à apuração e recolhimento dos tributos municipais, estaduais e federais, incluindo as correspondentes obrigações fiscais acessórias (Constituição da República Federativa do Brasil, Lei Complementar nº 123/2006, Código Tributário Nacional, Legislação Estadual e Municipal aplicáveis); (iii) comprovem a regularidade trabalhista (Constituição da República Federativa do Brasil, Lei Complementar nº 123/2006 e Consolidação das Leis do Trabalho); (iv) atendam aos requisitos necessários à participação em processos licitatórios (Constituição da República Federativa do Brasil, Lei Complementar nº 123/2006 e Lei nº 8.666/1993); (v) garantam a execução do contrato administrativo (Código Civil Brasileiro e Lei

¹⁰ “Enterprise Resource Planning” correspondem a sistemas operacionais ou “softwares” de gestão empresarial que podem ser desenvolvidos de modo a se adaptarem para atendimento da legislação brasileira em matéria de deveres instrumentais e que auxiliam sobremaneira as empresas quando do preenchimento das obrigações acessórias digitais.

¹¹ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Compliance e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros, coordenação; Lucas Galvão de Brito e Karem Jureidini Dias, organizadores. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 99-100

nº 8.666/1993); e, (vi) assegurem a existência e funcionamento de um Programa de Compliance, em que se insere o Compliance Tributário, com a adoção de condutas éticas, com o suprimento de produtos e serviços feito sempre dentro da normalidade, obedecendo aos padrões de qualidade e razoabilidade de preços, adoção de monitoramento constante e realização de auditorias internas e atuação de uma controladoria financeira, mitigando os riscos que levem ao descumprimento de obrigações legais, normativas ou regulatórias e ao cometimento de infrações que ensejem responsabilização administrativa, penal e tributária (Lei nº 12.846/2013, Decreto nº 8.420/2015, Lei nº 8.429/1992, Lei nº 8.137/1990, Código Penal e Código de Processo Penal).

A análise da regularidade dos documentos para identificação de cuidados a serem tomados refere-se à criação de um ambiente de controle, com a realização de auditorias internas, à gestão dos documentos fiscais e conferência contábil e de seus processos de fechamento e registros contábeis, com o cruzamento de informações apuradas e verificação da conformidade com a legislação tributária. De modo a mitigar os riscos no que se refere à responsabilização da empresa, de seus sócios, de seus administradores ou do agente público, a empresa pode implementar o controle interno para a gestão desse risco.

Esse gerenciamento de riscos é um processo contínuo que passa, primeiramente, pelo conhecimento de todos os fluxos de processos existentes na empresa, de modo a evidenciar a sequência lógica do desempenho das atividades comerciais e de como devem ser realizadas.

Em seguida, é importante avaliar o nível de segurança de controles já existentes, que permitem a proteção dos ativos, o registro de informações contábeis e societárias confiáveis e fidedignas, a transmissão tempestiva dessas informações e a obediência ao formato previsto pela legislação. Além disso, a empresa deve limitar o acesso a seus ativos por parte de seus empregados, estabelecendo controles físicos sobre ele, de modo a reduzir os riscos e minimizar a ocorrência de fraudes.

O estabelecimento de procedimentos que permitam confrontar os ativos com os respectivos registros por um terceiro, que não aquele que desempenha a função de registro e a existência de

um sistema interno que possibilite e registre apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro da competência estabelecida.

É importante ainda o monitoramento periódico da relação com o Poder Público, tendo em vista que gerir riscos nada mais é do que criar processos e procedimentos que permitam esse monitoramento de maneira a evitar fraudes/ilícitos e perdas financeiras, criando um ambiente seguro para nele inseridos.

O artigo 42, do Decreto nº 8.420/2015 estabelece parâmetros para avaliação da efetividade de um programa de integridade, dentre os quais, destacam-se:

Art. 42. (...)

V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;

VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;

VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;

VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;

Deveras, a padronização dos procedimentos é outro requisito bastante importante, tendo em vista que as iniciativas de gestão da rotina com elaboração de manuais, treinamentos de aprendizagem e reciclagem, monitoramento e controle contínuos (como “checklists” e apuração de dados estatísticos) da qualidade das informações transmitidas e detecção e mitigação das anomalias em muito contribuem para a conformidade no cumprimento dos deveres instrumentais das organizações.

Dessa forma, reitera-se que os objetivos da gestão de riscos são: (i) assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto

aos riscos aos quais está exposta a empresa; (ii) aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da empresa, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis quanto à adequações das atividades às exigências legais existentes; e, (iii) agregar valor à organização, por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização.

Importa ressaltar, ainda, que os setores financeiro e de pessoal, juntamente à área fiscal devem trabalhar em conjunto para representar as demonstrações que traduzam a realidade patrimonial, financeira e fiscal — por óbvio — de uma dada empresa, em determinado período de tempo, sendo que o objetivo primário do setor contábil é o fornecimento de informações corretas e acuradas acerca da realidade da empresa, bem como também pelo cumprimento de algumas obrigações acessórias como, por exemplo, o envio da Escrituração Contábil Digital (ECD).

Note-se, por conseguinte, que o setor contábil transforma em informação patrimonial os dados transmitidos e apurados pelo departamento fiscal, ficando claro que ambos estão intrinsecamente relacionados, sendo áreas correlatas, e tornando evidente que a integração entre eles é o que assegura efetivo controle da empresa sobre a totalidade de sua operação, evitando, assim, a ocorrência de falhas nos processos administrativos da organização em questão.

Nesse sentido, é de se destacar os seguintes principais benefícios da integração entre os dois setores:

- a) Maior visibilidade dos processos comuns aos dois departamentos, gerando, deste modo, maior controle das atividades por eles realizadas, evitando-se falha na entrega de obrigações que possam resultar em exposição financeira, que caso mesmo por hipótese ocorra possibilitará a mitigação de riscos por meio de uma ação mais rápida e assertiva.
- b) Possibilidade de efetiva e constante atualização dos profissionais de ambas as áreas quanto às novas exigências de cada departamento, vez que tanto a área fiscal quanto a área contábil sofrem com frequentes e drásticas atualizações que possuem impactos umas nas outras e a integração de ambas faz com que essas mudanças sejam mais simples de serem

internalizadas e corretamente aplicadas pelos dois departamentos, mais uma vez evitando atrasos na implementação e possível exposição financeira em razão de eventual *non-compliance*.

- c) Economia de recursos e tempo quando do controle e conferência da documentação contábil-fiscal que, inevitavelmente, serão passados de um setor para o outro, gerando conseqüentemente em maior agilidade no cumprimento da entrega de obrigações acessórias, possibilitando, assim, a mais eficiente e rápida correção de erros antes que estes sejam materializados e a empresa receba autuações fiscais.

As ferramentas abaixo são utilizadas pelas autoridades fiscais para cruzarem as informações fornecidas pela própria empresa, a fim de verificarem em que medida, o contribuinte ou responsável estão ou não cumprindo com suas obrigações tributárias, bem como ainda, se esse descumprimento caracteriza algum crime contra a ordem tributária, de corrupção ou outro ilícito que enseje a responsabilização administrativa, nos termos do disposto pela Lei Anticorrupção Lei nº 12.846/2013).

- I. Declaração de Ajuste Anual;
- II. Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF);
- III. Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- IV. Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON);
- V. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);
- VI. Escrituração Contábil-Fiscal (ECF);
- VII. Escrituração Contábil Digital (ECD).

Particularmente a introdução do SPED, por meio do Decreto nº 6.022/2007 trouxe inúmeros avanços à seara dos deveres instrumentais tributários. Nessa toada, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2013 desempenhou papel crucial ao alterar o artigo 37, da Constituição Federal de 1988 de modo a permitir a integração das administrações tributárias¹². O SPED teve origem com a ECD, a EFD e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e tem

¹² Art. 37. (...)

como objetivos (i) promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; (ii) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; e (iii) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica¹³.

Ademais, a utilização do SPED traz inúmeros benefícios para a transmissão das informações, previstos no portal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quais sejam:

- a) Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- b) Eliminação do papel;
- c) Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- d) Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- e) Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- f) Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- g) Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- h) Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- i) Rapidez no acesso às informações;
- j) Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- k) Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, dos Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma de lei ou convênio.

¹³ Objetivos. SPED. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>. Acesso em: 17.01.2019

- l) Redução de custos administrativos;
- m) Melhoria da qualidade da informação;
- n) Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- o) Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- p) Redução do "Custo Brasil";
- q) Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- r) Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

Importante destacar que uma das principais fontes de que se valem as autoridades fiscais, no que se refere aos rendimentos auferidos pelos contribuintes, por exemplo, é a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), que traz informações quanto a esses rendimentos e indica o montante de Imposto de Renda Retido na Fonte recolhido por esses contribuintes, pessoas físicas e jurídicas. Além desta, a NF-e pode ser considerada a mais importante das obrigações acessórias para o controle do ente tributante, pois nela estão contidas as principais informações originais das transações comerciais desenvolvidas pelas organizações.

É fato que o Fisco tem acesso a inúmeros dados dos contribuintes, o que lhe permite verificar o cumprimento ou não das obrigações principais e acessórias de pessoas físicas ou jurídicas, e que esse controle possibilita identificar, com transparência, as atividades reais dos contribuintes e, se lícitas ou ilícitas (crimes de sonegação fiscal, corrupção etc.).

A partir do cruzamento de informações fiscais da empresa durante a execução do contrato e dos relatórios obtidos em função das exceções/ não conformidades encontradas nesse cruzamento, o Fisco pode aumentar sua atividade fiscalizatória em função do aumento do risco decorrente da ocorrência de eventos de não conformidade na empresa, aumentando a eficiência da fiscalização e aplicação de sanções.

Diante de todo esse sistema enormemente informacional e altamente integrado entre os três níveis da administração tributária, por meio da unificação da recepção do grande volume de informações transmitidas que ficam armazenadas, foi possível às autoridades fiscais fazerem um

planejamento da fiscalização, direcionando seus recursos para o monitoramento e a detecção de não conformidades por parte dos contribuintes ou responsáveis tributários; os quais, por sua vez, tiveram de investir grande soma de recursos tecnológicos e profissionais para garantir a conformidade no cumprimento das obrigações acessórias tributárias.

Ainda porque, diante desse constante e amplo monitoramento que permite às autoridades fiscais o cruzamento de milhares de informações em alguns poucos segundos, a obtenção de dados e indicativos de ocorrência de inconformidades passou a ocorrer de forma muito mais assertiva. No que se refere ao cumprimento dos deveres instrumentais, a ocorrência de não conformidade traz como possíveis consequências ao sujeito passivo da obrigação acessória:

- a) A confissão de dívida em algumas das obrigações acessórias que deixam de ser cumpridas, o que enseja a perda da espontaneidade pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, impossibilidade de fazer a denúncia espontânea da infração e, se o caso, pagar o valor devido sem a incidência de multa, conforme artigo 138, do Código Tributário Nacional¹⁴;
- b) Recebimento de notificações eletrônicas e cobranças automáticas de tributos, decorrentes de inconsistências nas informações prestadas ao fisco pelo sujeito passivo, levando à instauração de processo administrativo e gerando custos decorrentes da demanda litigiosa;
- c) Aplicação de multa pelo atraso no envio ou pelas divergências encontradas no preenchimento das declarações transmitidas.

Estar em conformidade com as obrigações tributárias acessórias de natureza tributária pode permitir que sejam mitigados os riscos de ocorrência de inconformidades tributárias e, por conseguinte, os custos da aplicação de penalidades, como as vultosas multas pecuniárias, em decorrência das deficiências de governança tributária dentro das organizações privadas e do poder público.

¹⁴ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

4. COMPLIANCE E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

De acordo com o artigo 8º, da Lei 12.846/2013, a “instauração e o julgamento de processo administrativo para apuração da responsabilidade da pessoa jurídica cabem à autoridade máxima de cada órgão ou entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que agirá de ofício ou mediante provocação, observados o contraditório e a ampla defesa”.

Inicialmente, cabe ressaltar que, assim como no processo administrativo fiscal os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa devem também reger o processo administrativo de responsabilização regulamentado pela Lei nº 12.846/2013. Por meio de tais garantias, o administrado e as pessoas jurídicas, indicadas no artigo 1º, da supramencionada lei, têm assegurados o seu direito à manifestação e a possibilidade de produção de todas as provas em direito admitidas.

O programa de Compliance, dentre outros objetivos, atua nas investigações internas no intuito de identificar e punir os desvios funcionais que tenham comprovadamente sido cometidos por agentes próprios e pelas autoridades no âmbito do processo administrativo fiscal. Os riscos de Compliance diferenciam-se de acordo com o porte e áreas de atuação das organizações, as relações que estabelecem e com quem (Poder Público, iniciativa privada etc.) as estabelecem, bem como, às regras às quais estão sujeitas para a obtenção de seus resultados.

Esse processo é regulado pelo Decreto nº 70.235/72 e trata da validade das medidas de responsabilização tributária de contribuintes em virtude da prática de atos lesivos à Administração Pública. Sua existência se dá de modo a se permitir controlar a legalidade dos atos proferidos pela Administração Tributária.

O processo administrativo fiscal se desenvolve em várias fases e sua solução está a cargo do Ministério da Fazenda que, por sua vez, criou tribunais administrativos, dentre os quais destaca-se 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.

O processo administrativo fiscal inicia-se 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”¹⁵.

Nos termos do disposto pelo artigo 7º, do Decreto nº 70.235/72:

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.

Às autoridades administrativas é permitido por força constitucional (artigo 145, da Constituição Federal de 1988) o direito de identificar, dentro dos limites da lei e respeitados os direitos individuais (artigo 5º, da Constituição Federal de 1988) – sob pena de caracterizar crime pessoal de excesso de exação –, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, de modo a possibilitar a efetiva verificação de sua capacidade econômica.

Deveras, aos auditores fiscais é legalmente assegurado o direito de verificação de documentos necessários à apuração da verdade dos fatos, tais como, mas não se limitando a, livros fiscais, notas fiscais, registros e mercadorias. Podem as autoridades fiscais coletar dados e informações que estejam, de qualquer forma, relacionados ao fato jurídico tributário, de modo a

¹⁵ 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

possibilitar 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. 1.1.93.¹⁶

Por outro lado, os artigos 4º, da Lei nº 9.784/99, e 197, do Código Tributário Nacional, estabelecem ser obrigação do administrado, perante a Administração, a prestação das informações que venham a lhe ser solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. Assim, tem o contribuinte o dever jurídico de colaborar nessa fase de instrução do processo, incluindo a obrigatoriedade de exhibir livros os documentos que estejam em seu poder, facultando às autoridades administrativas fiscais os meios de prova.

Ademais, uma vez descumprido esse dever pelo contribuinte cominará a ele 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. Ainda, o artigo 330, do Código Penal, prevê configurar essa conduta o crime de desobediência à ordem legal de funcionário público.

Desse modo, de posse das provas que permitem a identificação do fato tributável, do sujeito passivo e quantificada a obrigação, se com elas não concorde o contribuinte, poderá ele oferecer sua defesa por meio da impugnação ao lançamento fiscal, defesa essa que deve ser 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. Se a decisão for

^{16 16} 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

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 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. A decisão dessa mais alta instância põe fim ao processo administrativo.

Independentemente de terem as organizações investigadas posteriormente suas acusações anuladas, o envolvimento em um processo administrativo traz desdobramentos danosos, dentre outros, à imagem reputacional dessas organizações. Assim, pode-se considerar esse como um dos motivos que estimulam a implantação de programas de integridade, de modo que as empresas possam entender os riscos a que se submetem e desenvolver instrumentos que possibilitem sua detecção e mitigação, antes de ter contra si instaurado um processo administrativo fiscal.

Ademais, a criação e manutenção de um programa de Compliance pode ter efeitos atenuantes em relação à empresa e na aplicação de medidas repressivas administrativas pelos órgãos de controle.

No âmbito do Poder Executivo Federal, o Ministério da Transparência tem competência concorrente para a instauração do processo administrativo de responsabilização das pessoas jurídicas, ou ainda, de avocar para si processos que já tenham sido instaurados para verificação de sua regularidade ou correção de andamento, nos termos do disposto pelo artigo 8º, § 2º, da Lei Anticorrupção.

Prevê a Lei Anticorrupção, em seu artigo 1º, a responsabilização objetiva nas esferas civil e administrativa das pessoas jurídicas que praticarem atos contra a Administração Pública, com medidas repressivas como a dissolução da sociedade e impedimento de contratar com a Administração. O processo administrativo de responsabilização da pessoa jurídica previsto nos artigos 8º a 15, da Lei Anticorrupção 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. Além disso, o Decreto nº 8.420/2015 também trata do processo administrativo de responsabilização da pessoa jurídica e das sanções a ela aplicadas, caso venha a ser comprovado o cometimento do ilícito contra a Administração Pública.

A apuração dos indícios de autoria e materialidade de atos lesivos integra o escopo do processo administrativo de responsabilidade, razão pela qual referidas tarefas podem ser realizadas no âmbito deste processo.

Comprovada a prática do ilícito, a Lei Anticorrupção prevê, no âmbito administrativo, a aplicação de sanções à pessoa jurídica responsável pelo ato lesivo, quais sejam, a multa pecuniária e a publicação extraordinária de decisão condenatória, conforme dispõe em seu artigo 6º.

Art. 6º Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:

I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e

II - publicação extraordinária da decisão condenatória.

§ 1º As sanções serão aplicadas fundamentadamente, isolada ou cumulativamente, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e com a gravidade e natureza das infrações.

§ 2º A aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público.

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

§ 4º Na hipótese do inciso I do caput, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

§ 5º A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios 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, bem como por meio de

afixação de edital, pelo prazo mínimo de 30 (trinta) dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores.

§ 6º (VETADO).

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

O Decreto nº 8.420/2015, por sua vez, regulamentou as sanções administrativas relativas à aplicação de multas e publicação extraordinária condenatória em seus artigos 15 a 24. Para quantificação do valor da multa, o artigo 17 desse Decreto estabeleceu critérios objetivos para a elaboração do cálculo e aferição dos valores devidos, dentre os quais deve ser considerado a somatória dos percentuais indicados nos incisos de referido artigo e relacionados à continuidade dos atos lesivos no tempo, à tolerância ou ciência de pessoas do corpo diretivo ou gerencial da pessoa jurídica, à situação econômica do infrator com base na apresentação de índice de solvência geral e liquidez geral superiores a um e de lucro líquido no último exercício anterior à ocorrência do ato lesivo, à reincidência em menos de cinco anos, dentre outros previstos por lei.

Todavia, a Lei Anticorrupção trouxe a previsão de mecanismos atenuantes de aplicação de penalidades e de benefícios concretos para as organizações infratoras que decidam cooperar de forma efetiva com as autoridades, quais sejam, (i) a adoção e implementação de programas de integridade por parte da pessoa jurídica responsabilizada (artigo 7º, inciso VIII, da Lei nº 12.846/2013 e Capítulo IV, do Decreto nº 8.420/2015) e (ii) o acordo de leniência (Capítulo V, da Lei nº 12.846/2013 e Capítulo III, do Decreto nº 8.420/2015).

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.

5. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E CRIMES TRIBUTÁRIOS

Compliance tributário é o conjunto de medidas que garante controle e obediência às normas em toda gestão tributária das organizações privadas, significando definir e organizar os processos fiscais da empresa de modo a garantir que todas as informações repassadas ao Fisco estejam em conformidade com a legislação, normas e com as diretrizes do negócio, bem como, que otimizem a carga tributária por meio de benefícios e incentivos legais, mitigando a ocorrência de irregularidades, de sanções e erros por meio da correta adequação tributária, notadamente dado a elevada quantidade de declarações exigidas por lei e as constantes alterações normativas tributárias. Nesse cenário, o compliance se mostra como a melhor alternativa para as organizações, minimizando inclusive os riscos de inadimplemento das obrigações acessórias (EFD-Reinf, ECD, ECF etc).

A adoção de práticas de compliance tributário é importante passo dado pelas organizações privadas e órgãos governamentais no sentido de minimizar a ocorrência de infrações e crimes tributários. Deveras, o compliance tributário é 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 à economia nacional e/ou internacional.

Nesse sentido, afirmam Eduardo Saad-Diniz e Giulia Ramos:

Estudos recentes em criminologia econômica têm buscado os vínculos mais específicos com os programas de 'compliance'. O caminho preferencial de pesquisa neste campo conduz à avaliação crítica do regime brasileiro de prevenção às infrações econômicas, permitindo a discussão sobre os novos arranjos institucionais e a regulação do comportamento tributário (coincidindo, em grande medida, com desdobramentos recentes da sociologia econômica), as dimensões do dano e os mecanismos de Justiça distributiva a partir da reorientação normativa da política fiscal.¹⁷

¹⁷ SAAD-DINIZ, Eduardo e RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 280

Nesse sentido, recente Portaria da Secretaria da Receita Federal determina a exposição pública de contribuintes em situações de investigação de sonegação.

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). Com vistas a mitigar os riscos de ocorrência de delitos, a adoção de mecanismos de Compliance pela empresa estabelece critérios de organização e responsabilidade, tanto para que os autores dos crimes sofram as consequências penais de suas condutas, quanto para evitar a imputação da responsabilização penal de dirigentes.

Mesmo antes da Lei nº 12.846/13, o Compliance já era empregado no Brasil, por meio da Lei nº 8.137/90 e da Lei nº 9.613/98 que dispunham em seus tipos penais diversas condutas que podem e devem ser objeto de controle prévio e interno realizado pela própria empresa, por meio de uma efetiva estrutura de Compliance, deixando clara a indispensabilidade de um programa de Compliance tributário dentro das organizações.

Foi a Lei nº 8.137/90 que passou a regulamentar inteiramente os crimes contra a ordem tributária, mas mantendo a ideia ora pactuada de que crime tributário não se confunde com ilícito tributário. Crime tributário consiste na prática pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária de conduta tipificada pelo direito penal e que também caracterize uma infração ou violação à normativa tributária.

*Assim como já entendia Luis Arroyo Zapatero, trata-se de 'problemas de adaptação' constitucionais da legalidade, culpabilidade, presunção de inocência e personalidade/individualidade da pena, que podem influenciar na má compreensão dos deveres e comportamentos esperados e, conseqüentemente, na formulação inadequada e insuficiente de práticas de governança e de compliance.*¹⁸(grifei e negritei)

¹⁸ SAAD-DINIZ, Eduardo e RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 291

Para que o crime contra a ordem tributária reste configurado é necessária a incidência de alguma das fraudes específicas previstas pela Lei 8.137/90. Já o ilícito tributário corresponde a uma infração sujeita à aplicação de penalidades, relacionada ao descumprimento de determinadas obrigações (principais e acessórias) previstas em normas tributárias, seja por meio de conduta omissiva, seja por conduta comissiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Deveras, delito tributário representa uma ofensa à preservação da ordem tributária e do patrimônio da Fazenda Pública, obedecidos os princípios irrenunciáveis à cominação da pena, quais sejam, culpabilidade e responsabilidade subjetiva, bem como preenchidos os requisitos de tipo e tipicidade e violado o princípio constitucional da legalidade e o princípio da estrita legalidade tributária.

Alinhando-se esses dois conceitos, pode-se concluir que o tipo tributário é o resultado da aplicação de um raciocínio lógico de subsunção (juízo de tipicidade) sobre uma norma legal, de onde é possível se extrair ser ou não determinado tributo devido, qual o dever exigido e se ele foi devidamente cumprido ou se houve a prática de alguma infração.¹⁹

Comprovada a ocorrência do crime contra a ordem tributária (materialidade e autoria) e constituído definitivamente o crédito tributário na fase de persecução penal, terá origem a ação penal pública incondicionada, nos termos do disposto pelo artigo 100, do Código Penal. Ocorre, todavia, que conforme disposto pelo artigo 83, da Lei nº 9.430/1996 a propositura de referida ação penal não está condicionada à sua propositura pelo Ministério Público, mas caso este assim aja, a denúncia somente poderá ser realizada pós a constituição definitiva do crédito tributário objeto da prática criminosa.

Deveras, um dos grandes celeumas encontrados está nas dificuldades que existem em se configurar a autoria dos crimes tributários. Isso, porque tendo em vista que o elemento exigido para que se qualifique crime contra a ordem tributária, qual seja, ser sujeito passivo de obrigação tributária, implica, inevitavelmente, na necessidade de uma análise da norma tributária e da

¹⁹ SAAD-DINIZ, Eduardo e RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 289

imputação de responsabilização a pessoas físicas por ilícitos cometidos no âmbito da pessoa jurídica, na esfera do processo administrativo fiscal. Assim, as dúvidas quanto à comprovação da autoria e materialidade, bem como, as dificuldades que impedem a individualização da conduta criminosa fazem com que se alastre na sociedade a sensação de impunidade a alguns dos comumente denominados “crimes do colarinho branco”.

Esse contexto estimula a implantação e implementação do “Tax Compliance” que, dentre seus objetivos, tem a finalidade de mostrar os vínculos entre política fiscal e política criminal e, com isso, justificar a necessidade de existência e obediência às políticas de conformidade que estabelecem o padrão de comportamento ético e as estruturas de cumprimento dos deveres oriundos da relação jurídico-tributária com o ente tributante.

A moral fiscal deveria, portanto, recomendar práticas sociais de governança para além da mera orientação valorativa. Antes de discussões de uma moralidade abstrata que se impõe ao contribuinte, muito mais interessante seria fomentar estruturas que possam melhor acomodar a distribuição das liberdades pessoais por meio da arrecadação, atrelando a necessidade de arrecadação a objetivos sociais claros. Não é diferente com o desenvolvimento de estratégias de compliance e com o fomento à postura cooperativa entre contribuinte e Fisco. É o que lhe confere legitimidade democrática e permite superar a mentalidade repressiva (o uso da coerção para impor a arrecadação).²⁰

As organizações que agem em conformidade com o Compliance Tributário, invariavelmente têm uma governança corporativa tributária que prioriza o regulatório, que estabelece rígidos controles internos e externos e auditorias, que realiza sua revisão tributária dentro da mais estrita legalidade tributária, que não pratica e/ou tolera a prática de delitos tributários e que busca 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.

²⁰ SAAD-DINIZ, Eduardo e RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 297

5. A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO COMETIMENTO DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

6.1. Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores, Gerentes e Administradores (Artigo 135, do Código Tributário Nacional)

O Código Tributário Nacional trata de duas categorias de sujeito passivo da obrigação tributária, em seu artigo 121: o contribuinte e o responsável. Em se tratando da segunda teoria, Hugo de Brito Machado acertadamente afirma que “no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito”²¹; e é esse último, o sentido que interessa ao presente estudo.

Em sentido estrito, a responsabilidade tributária corresponde à submissão, por expressa disposição legal, de um sujeito passivo da obrigação tributária que, sem apresentar relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, possui vínculo com a obrigação tributária. A lei pode atribuir a um terceiro a responsabilidade pela prestação tributária, seja ela supletiva, seja exclusiva. Conforme Paulo de Barros Carvalho, “Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada”²².

O Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade de pessoas físicas com poderes de gestão na sociedade (artigo 135), ou que tenham interesse comum na situação que constitua a hipótese de incidência tributária da obrigação (artigo 124, inciso I).

A responsabilização das pessoas físicas é exceção à regra de separação patrimonial, somente podendo ser aplicada mediante comprovação da prática de atos fraudulentos devidamente tipificados. Por conseguinte, para que haja imputação de referida responsabilidade, deve a lei

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 154

²² CARVALHO, Pulo de Barros. *Direto tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016. p. 672

autorizar a responsabilidade pessoal ou solidária e o credor provar a ocorrência do ilícito e de sua autoria.

Assim dispõe o artigo 135, do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O dispositivo acima é utilizado como o principal fundamento de validade para a imputação da responsabilização ao administrador, pelos tributos decorrentes de fatos jurídicos praticados pelas pessoas jurídicas.

Para tanto, consoante explica Maria Rita Feragut²³, dois elementos devem estar presentes, quais sejam, o elemento pessoal e o elemento fático.

O primeiro faz referência ao sujeito (administrador da pessoa jurídica) responsável pelo fato que levou ao não pagamento do crédito tributário, tenha ele praticado o fato ou o ato materialmente, tenha ele colaborado com aquele que o praticou, ou, tenha ele determinado que um terceiro realizasse a conduta desse fato ou ato.

*Ademais, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, **imperioso que se individualize o autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias).***

²³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. 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. 154

Deverá demonstrar, além disso, que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes. Se a responsabilidade for compartilhada, a fiscalização deverá indicar quem foi o agente, e apenas na hipótese dessa demonstração não ser possível é que todas as pessoas autorizadas a gerir a sociedade deverão ser solidariamente envolvidas, apurando-se posteriormente a autoria.

Por outro lado, não poderão ser responsabilizadas as pessoas sem poderes para decidir sobre o não pagamento, bem como as que, embora detenham tal poder, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito, e aquelas não contempladas na lista exhaustiva do art. 135.²⁴ (grifei e negritei)

Diante do acima exposto, não há que se falar em solidariedade, de modo que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores (diretores, gerentes ou representantes), os quais, conforme tipificação do supramencionado artigo, têm para si inteiramente transferida a responsabilidade pelo pagamento dos tributos. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros, desde que, sejam as pessoas referidas no artigo as responsáveis pelo fato que gerou o não pagamento do crédito tributário e que tenham manifestamente praticado ato ou fato doloso, eivado de excesso de poderes ou com infração a lei, contrato social ou estatuto. É o administrador da sociedade, que pode ou não fazer parte do quadro societário, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante da empresa.

Deve ficar demonstrado o poder de gestão e tomada de decisão pela prática por essa pessoa física, autora do ato infracional, das atividades e negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários. Além disso, deve ser comprovado que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes, ou se possuíam, não tiveram qualquer participação na tomada de decisão pela prática do ilícito. Outro ponto que deve restar cabalmente demonstrado é que o infrator tinha opção entre praticar ou não a conduta ilícita, tendo agido com o “animus” de se beneficiar do ilícito.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut²⁵:

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. 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. 154

²⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 140

Ocorre que a separação das personalidades, e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsabilizado por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

Como cediço, o elemento culpa não pode ser considerado como suficiente para que haja a responsabilização do administrador da pessoa jurídica, pois, ainda que a lei não exija expressamente que haja dolo na conduta do sujeito, presumir-se que apenas a existência do elemento culpa seria necessária e suficiente para a imputação da responsabilização pessoal ao administrador violaria princípios constitucionais e jurídicos tributários.

Em relação ao artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Nessa hipótese, deve haver interesse comum, ou seja, a existência de direitos e deveres compartilhados entre os devedores, ou quanto à hipótese jurídica tributária ou quanto à sanção, em que a situação realizada por uma pessoa possa gerar os mesmos direitos e obrigações para outra. Esse interesse, no entanto, não pode ser confundido com o mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização da hipótese jurídica tributária.

O artigo 135, do Código Tributário Nacional, cuida de ocorrências de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que exigem, ao menos, uma decisão irreformável em procedimento administrativo de responsabilização, que declare comprovadamente o descumprimento de legislação societária.

Os gestores, diretores, representantes legais, e demais pessoas que, dentro de uma organização, tenham poderes para a tomada de decisão podem praticar atos de não conformidade tributária, agindo com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ainda,

porque, cabe a eles o dever de cuidar e monitorar o cumprimento das obrigações principais e acessórias tributárias, de modo que a transmissão das informações exigidas pelos entes tributantes ocorra tempestivamente e seja com toda a transparência e fidedignidade abordadas no presente trabalho. Do contrário e, desde que, devidamente comprovada a existência de fraude a lei ou de conduta que tenha extrapolado os poderes previstos pelos instrumentos societários e/ou o Compliance Tributário, haverá responsabilização tributária dos gestores, diretores e representantes legais.

O compliance oferece, portanto, a parte preventiva da ocorrência de atos contra a Administração Pública, pois ele introjeta parâmetros éticos na organização, por meio de técnicas e mecanismos que irão permear as decisões estratégicas e as ações da empresa.²⁶

Em complemento à já existente legislação que regulamenta a imputação de responsabilização tributária, foi publicada, em 27 de setembro de 2018, a Instrução Normativa nº 1.862, que dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

6.2. Responsabilidade Administrativa da Pessoa Jurídica e dos Sócios, Diretores, Gerentes e Administradores

As pessoas jurídicas podem ser responsabilizadas pelas infrações que tenham comprovadamente cometido, nos diferentes sistemas jurídicos, dentre os quais, o Administrativo. Nesse sentido, o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 12.846/2013 dispõe que ela se aplica às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou do modelo societário adotado, bem como, a quaisquer fundações, associações de entidades ou de pessoas, ou a sociedades estrangeiras que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

²⁶ NOHARA, Irene Patrícia.. Compliance e negociações com o poder público. 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. 228

O procedimento administrativo de responsabilização previsto pela Lei nº 12.846/2013 e regulamentado pelo Decreto nº 8.420/2015 é o instrumento por meio do qual o Poder Público avalia a responsabilidade administrativa da pessoa jurídica pelo ato lesivo que esta tenha praticado e aplica as sanções previstas na Lei Anticorrupção.

A responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual de seus sócios, diretores, executivos, administradores, ou de qualquer pessoa natural que tenha participado da prática do ato ilícito, na medida da culpabilidade de cada agente, nos termos do artigo 3º, da Lei nº 12.846/2013.

A responsabilidade da pessoa natural abrange não apenas as esferas civil e administrativa, mas ainda a penal, conforme artigos 317 e 333, ambos do Código Penal.

A responsabilização administrativa da empresa pela prática de atos lesivos à administração pública também não afasta a possibilidade de sua responsabilização judicial, conforme dispõe o artigo 18, da Lei nº 12.846/2013.²⁷

De acordo com o artigo 19, dessa Lei, as pessoas jurídicas infratoras estarão sujeitas às seguintes sanções judiciais, que poderão ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa:

- a) O perdimento de bens, direitos ou valores correspondentes às vantagens obtidas indevidamente;
- b) A suspensão ou interdição parcial de suas atividades;
- c) A dissolução obrigatória da sociedade empresarial, na hipótese de a personalidade jurídica ter sido utilizada de forma habitual para facilitar ou promover a prática de atos ilícitos; ou ter sido constituída para ocultar ou dissimular interesses ilícitos ou a identidade de beneficiários dos atos praticados; e

²⁷ Art. 18. Na esfera administrativa, a responsabilidade da pessoa jurídica não afasta a possibilidade de sua responsabilização na esfera judicial.

- d) A proibição de receber, pelo prazo de 01 (um) a 05 (cinco) anos, incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público.

Se houver condenação judicial, a pessoa jurídica ficará obrigada a reparar integralmente o dano a que tiver causado pela prática do ato ilícito à administração pública.

Além disso, a pessoas jurídicas condenadas judicialmente estão sujeitas ao Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP), (artigo 22, da Lei nº 12.846/2013), e ao Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS), (artigo 23, da Lei nº 12.846/2013), os quais atingem diretamente a imagem e a credibilidade da empresa no mercado.

6.3. Responsabilidade Penal

Pelo cometimento de infrações tributárias que sejam caracterizadas como crimes contra a Ordem Tributária, devem responder pessoalmente seus agentes, na medida de sua culpabilidade, sendo a ele aplicada a penalidade determinada em legislação específica.

O problema da imputação da conduta depende, no entanto, de devida individualização da autoria, i que nem sempre é facilmente perceptível ou, ainda, no caso de envolvimento de pessoa jurídica, tendendo s imputação de responsabilidade penal recair sobre sócios, dirigentes e representantes legais, meramente em função do vínculo formal extraído dos instrumentos societários, como meio compensativo ou ainda em razão da mera posição na hierarquia da empresa.

A discussão, como se pode observar, remonta à compreensão adequada sobre quem efetivamente é o sujeito ativo da norma incriminadora. O autor do ilícito penal no âmbito dos crimes previstos na Lei 8.137/1990 é o responsável tributário, no art. 1º da referida norma, o sujeito ativo se confunde com o sujeito ativo da obrigação tributária principal, disposta no art. 113 do CTN, podendo ser, portanto, o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento do tributo, nos termos do art. 121 do CTN, ou seja, não se confunde com o 'responsável pela administração da pessoa jurídica', à diferença da interpretação que busca

*estabelecer relação de equivalência entre os dois conceitos apenas com o intuito de justificar a imputação jurídico-penal.*²⁸

A responsabilização criminal de empresários e gestores pelos crimes cometidos na atividade empresarial esbarra na dificuldade de se imputar a responsabilidade penal aos gestores tomadores de decisão, frente à relação de poder e hierarquia existente no ambiente corporativo, bem como, ainda diante da pulverização de responsabilidades por delegação de funções. A recente tendência que se observa é a de responsabilização do gestor que se mantém inerte diante da possibilidade real de repelir a prática do delito, ou seja, por sua omissão. O Código Penal prevê que omissão é relevante quando o agente tinha o dever legal e a possibilidade de agir para evitar o resultado, e que, ao assim deixar de agir, assumiu a responsabilidade de impedir que o delito ocorresse.

Para a imputação criminal é necessário haver certo grau de culpabilidade. Contudo, discute-se da possibilidade de imputação de responsabilidade penal se o gestor tivesse condições de impedir o resultado, mas nada fez. Nesse ponto, é necessário averiguar os papéis que razoavelmente poderiam ser exigidos dos gestores, sendo que normalmente quem se ocupa mais presentemente dessa atribuição numa empresa é o compliance officer.

*Contudo, ainda que o compliance officer tenha atribuições relacionadas com o desenvolvimento de códigos de conduta, de treinamento aos funcionários da empresa e no zelo com a conformidade das normas e procedimentos de integridade, orientando os órgãos de cúpula quanto ao risco do conflito de interesses em dados negócios, ainda assim ele não pode ser pessoalmente responsabilizado de forma objetiva por todos os atos praticados contra a Administração Pública pela empresa, pois do ponto de vista criminal, há a necessidade do mínimo de culpa, sob pena de admitirmos uma responsabilidade objetiva de pessoa física.*²⁹

Deveras, ao se imputar a responsabilidade penal do empresário ou gestor pela omissão, sustenta-se que, por possuírem níveis hierárquicos superiores que, na maioria das vezes, está atrelado ao poder de decisão dentro uma estrutura corporativa, estes assumem, em tese, deveres de

²⁸ DINIZ, Eduardo Saad; RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 294-295

²⁹ NOHARA, Irene Patrícia. Compliance e negociações com o poder público. 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. 227

cuidado, proteção e vigilância em relação aos acontecimentos na atividade empresarial, dentre os quais se inserem as obrigações tributárias. Por serem os representantes legais das organizações, serem as pessoas que têm o poder de tomada de decisões, a eles cabe o dever de evitar, na medida do possível, a prática de delitos por seus subordinados ou pares.

Em termos de responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, do ponto de vista criminal, também não parece incorreta a interpretação pela equivalência entre pessoa jurídica e seus sócios ou representantes legais. Se o sujeito passivo da relação jurídico-tributário for a pessoa jurídica, apenas excepcionalmente e nas hipóteses expressamente autorizadas, poderão os sócios ou representantes legais ser responsabilizados por eventuais inadimplementos ou descumprimentos da obrigação. Ademais, a responsabilidade 'pessoal e por substituição' somente se configura mediante determinado comportamento do sócio ou representante legal que atua com abuso ou excesso de poder ou que atue, fraudulentamente, na condução dos negócios da pessoa jurídica, em infração de lei, contrato ou estatuto social.³⁰

Assim, a omissão do gestor, diretor, representante legal da organização em, com a intenção para tanto (agindo, portanto com dolo), repelir as condutas criminosas é elemento relevante para que a ele seja imputada responsabilidade penal, desde que, reste demonstrado que ele tinha condições efetivas de impedir o resultado, mas intencionalmente deixou de agir para evitar a ocorrência do resultado. Nos delitos fiscais, o dolo depende da constatação do propósito do agente de fraudar a Fazenda Pública, dolo esse que se exterioriza por meio de práticas idôneas a esta finalidade e não pelo simples não pagamento do tributo ou não realização de determinada obrigação acessória.

³⁰ DINIZ, Eduardo Saad. e RAMOS, Giulia. Tax Compliance, crimes tributários e representação fiscal para fins penais. 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. 295

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por escopo abordar a importância crescente do Compliance Tributário no âmbito das organizações, sejam privadas sejam as de Poder Público.

Iniciou-se com uma abordagem histórica, contextualizando o aparecimento e a significação do Compliance e dos Programas de Integridade no contexto nacional brasileiro, dada a necessidade de se transmitir os valores éticos das organizações e de se pautar as relações por muito mais do que a eficiência, mas com toda a transparência e moralidade que o mundo moderno vem exigindo. Nesse novo contexto, os programas de Compliance, especificamente no caso do trabalho do Compliance Tributário, assumem papel de grande destaque e importância, vez que são essenciais para que se possa mitigar o risco de cometimento de condutas irregulares e ilícitas promovidas por seus representantes e administradores. Esse Compliance Tributário deve ser efetivo, ter instrumentos que funcionem e permitam o monitoramento e a auditoria dos procedimentos e o adimplemento de todas as obrigações principais e acessórias decorrentes das relações jurídico-tributárias estabelecidas com o ente tributante.

Ao longo do trabalho, procurou-se demonstrar a importância da transparência e da regularidade das informações que sejam prestadas pelos sujeitos passivos e da legalidade que devem existir em todas as relações que estabelecem. Mostrou-se, ainda, que além do monitoramento interno que é realizado pelos programas de integridade, as autoridades administrativas tributárias contam com um sofisticado e cada vez mais completo sistema que permite cruzar uma imensidão de dados e verificar a veracidade das informações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, bem como, se este, em qualquer momento da relação jurídica havida com o ente tributante cometeu algum ato ilícito e lesou o patrimônio público.

Uma vez constatada, por meio de processo administrativo fiscal, em que são garantidas a ampla defesa e o contraditório, e comprovada a ocorrência de dano à Administração Pública por ato ilícito cometido por pessoa jurídica, responderá por sua infração, sendo a ela imputada a responsabilização administrativa, penal, civil e tributária dos sócios, diretores e representantes da pessoa jurídica infratora.

BIBLIOGRAFIA

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014;

BRASIL. *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>. Acesso em: setembro 2018;

_____. *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>. Acesso em: setembro 2018;

_____. *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>. Acesso em: setembro 2018;

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

_____. *Curso de direito tributário*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2016;

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade*. São Paulo: Saraiva, 2016;

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;

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 1977;

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Objetivos. SPED. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>. Acesso em: 17.01.2019;

SCHOUERI. Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

SILVA, Daniel Cavalcante e COVAC, José Roberto. *Compliance como boa prática de gestão de ensino superior privado*. São Paulo: Saraiva, 2015;

VALOR ECONÔMICO. “Compliance e Responsabilidade do Gestor”. Valor Econômico, 21.ago.2017. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5087368/compliance-e-responsabilidade-do-gestor>>. Acesso em: setembro 2018;

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Biblioteca Digital Sapientia

Termo de Autorização para Publicação Eletrônica na Biblioteca Digital da PUC-SP

- 1) Tipo do documento: [] MLS
2) Identificação do documento/autor

Curso: Direito Tributário

Autor: Narjara Koch

Título: Compliance Tributário e a Imputação da Responsabilização pelo Cometimento de Infrações Tributárias

Número de páginas: 50 (cinquenta)

E-mail: narjara_07@hotmail.com

RG: 29.621.816-9

CPF: 326.111.008-29

Orientador: Prof^a. Dra. Íris Vânia Santos Rosa

Data de entrega à COGEAE: 26 / 03 / 2019

Serão publicadas na Biblioteca Digital somente as Monografias que obtiverem nota entre 9 e 10.
As monografias com nota inferior a 9, serão publicados apenas os dados referenciais e o resumo.

3) Autorização de divulgação do trabalho completo na Biblioteca Digital (preenchimento obrigatório):

[X] Sim [] Não

Justificativa (motivos de não autorização): _____

Na qualidade de titular dos direitos de autor da publicação supracitada, de acordo com a lei nº 9610/98, autorizo, à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, conforme permissão assinalada acima, do documento, em meio eletrônico, no formato PDF, para fins de leitura, impressão e/ou download pela Internet, a título de divulgação científica gerada pela Universidade.

Assinatura do autor Narjara Koch

Local e data SÃO PAULO, 26 DE MARÇO DE 2019.

| |
|---|
| Informe do Expediente da Secretária |
| Nota obtida _____ Data de conclusão e ou Arguição _____ |

Narjara Koch

De: Narjara Koch <narjara_07@hotmail.com>
Enviado em: terça-feira, 26 de março de 2019 15:42
Para: Narjara Koch
Assunto: Enc: TCC Compliance Tributário

Narjara Koch
narjara_07@hotmail.com
(11) 9 4545-9595

De: Iris Rosa <iris.rosa@advocaciasaad.com.br>
Enviado: terça-feira, 26 de março de 2019 15:22:24
Para: Narjara Koch
Assunto: Re: TCC Compliance Tributário

Prezada Narjara, boa tarde!

Trabalho impecável!! Parabéns!!

Autorizo a entrega na Secretaria do COGEAE. Verifique os procedimentos de entrega.

Até Breve!

ÍRIS VÂNIA SANTOS ROSA
ADVOGADA
Doutora em Direito Tributário – PUC/SP
Alameda Santos, 1.787 12º andar
CEP 01419-906, São Paulo, SP
Fone/Fax: 55 11 - 3155-6712 / 3171-0506
Cel.: 55 11 98288 1920
e-mail: iris.rosa@advocaciasaad.com.br



SAAD &
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

De: Narjara Koch <narjara_07@hotmail.com>
Data: segunda-feira, 25 de março de 2019 09:17
Para: Iris Rosa <iris.rosa@advocaciasaad.com.br>
Assunto: Enc: TCC Compliance Tributário

Olá professora, bom dia!

Segue a versão final do trabalho para sua revisão.

Agradeço pela ajuda e disponibilidade.

Atenciosamente,

ABS.

Narjara Koch
narjara_07@hotmail.com
(11) 9 8372-8145

De: Narjara Koch <nkoch@matec.com.br>
Enviado: segunda-feira, 25 de março de 2019 09:12:39
Para: narjara_07@hotmail.com
Assunto: TCC



matec
engenharia

Narjara Koch

compliance e jurídico

+55 11 3576-3412

nkoch@matec.com.br | www.matec.com.br

