

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ESTER LEE

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO APLICADO À GESTÃO DA EMPRESA E SUA
IMPORTÂNCIA

São Paulo

2021

ESTER LEE

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado à Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROFESSOR M.S. EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS

São Paulo

2021

ESTER LEE

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO APLICADO À GESTÃO DA EMPRESA E SUA
IMPORTÂNCIA

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado à Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovado em __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Nome do Professor (avaliador)
Universidade

Prof. Nome do Professor (avaliador)
Universidade

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, filhos e ao professor Edmundo Medeiros, com carinho.

PERSEVERANÇA

*"Se na tua dura vida a felicidade
Parece estar em distante lugar,
Maior precisa ser a tua vontade
De persegui-la até a encontrar.*

*E nunca temas uma tempestade,
Não deixes nada te desanimar,
Quanto maior for a dificuldade,
Com mais empenho deves lutar.*

*Sigas em frente com humildade,
Buscando o próximo respeitar,
Propagues a justiça e a verdade
E assim farás o mundo melhorar.*

*Aos princípios tenhas fidelidade,
O amor e a fé podem tudo mudar,
O teu sonho se tornará realidade
Se nele não deixares de acreditar".*

(Dennys Távora)

RESUMO

Este trabalho analisa o *Compliance* Tributário aplicado à gestão da empresa e de sua importância. Após vários escândalos envolvendo corrupção, com a perda da credibilidade e um difícil cenário tributário, é fundamental sua implementação, pois existem muitas vantagens e benefícios para todos. Não é segredo para ninguém, e a maioria dos empresários concordam que o sistema tributário brasileiro é muito complexo e isso gera enorme insegurança e muitas dúvidas no momento do pagamento e de cumprir a legislação. São inúmeros tributos e outras obrigações que surgem repentinamente, o que torna o dia a dia das empresas bem difícil, sem falar dos altíssimos custos que essa realidade representa, já dizia o Ministro da Economia Paulo Guedes em 2020 que “o sistema tributário é perverso, regressivo, literalmente um manicômio tributário”. Dessa forma o *Compliance* tributário vai atuar no controle, evitar riscos e prejuízos financeiros, ou seja, um trabalho preventivo constante para verificar se a empresa está em conformidade com todas as normas tributárias, evitar fraudes e criar uma responsabilidade para os atos empresariais, uma implementação de ferramentas e soluções que acompanham a rotina tributária, garantindo que todas as obrigações sejam cumpridas de forma transparente e eficaz.

PALAVRAS-CHAVE: *Compliance* tributário. Sistema tributário. Lei Anticorrupção. Denúncia espontânea. *Compliance* Cooperativo.

ABSTRACT

This work analyzes the Tax Compliance applied to the management of the company and its importance. After several scandals involving corruption, with the loss of credibility and a difficult tax scenario, its implementation is essential, as there are many advantages and benefits for everyone. It's no secret, and most businessmen agree, that the Brazilian tax system is very complex and this generates enormous insecurity and many doubts at the moment of payment and compliance with the legislation. There are countless taxes and other obligations that suddenly arise, which makes the daily routine of companies very difficult, not to mention the very high costs that this reality represents, as the Minister of Economy Paulo Guedes already said in 2020 that "the tax system is perverse, regressive, literally a tax asylum". In this way, tax compliance will act to control, avoid risks and financial losses, that is, a constant preventive work to verify if the company is in compliance with all the tax rules, avoid fraud, and create a responsibility for the business acts, an implementation of tools and solutions that accompany the tax routine, ensuring that all obligations are fulfilled in a transparent and effective way.

KEYWORDS: Tax compliance. Tax system. Anticorruption Law. Spontaneous denunciation. Cooperative compliance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física.	25
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

BC	Banco Central
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting Project</i>
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRS	<i>Common Reporting Standard</i>
CSRF	Contribuições Sociais Retidas na Fonte
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão De Valores Mobiliários
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAR	Processo de Apuração de Responsabilidade
PIS	Programas de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A ATIVIDADE JURÍDICA.....	11
1.1	Conceito e Aspectos Gerais	11
1.2	Contexto Histórico Internacional	13
1.3	<i>Compliance</i> no Brasil.....	14
1.4	Finalidade	18
1.4.1	Segurança Jurídica.....	18
1.4.2	Identificação de Inconformidades.....	18
1.4.3	Mitigação de Risco.....	18
1.4.4	Geração de Informações.....	19
1.5	Elementos fundamentais para implementação do <i>Compliance</i> Tributário	19
2	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA	21
2.1	Natureza Jurídica	21
2.2	Princípio da Legalidade e Segurança Jurídica	22
2.3	Princípio da Isonomia Tributária	24
2.3.1	Capacidade Contributiva, Extrafiscalidade e Seletividade.....	26
3	NEGOCIAÇÕES COM O PODER PÚBLICO.....	32
3.1	Lei Anticorrupção Empresarial e Programa de <i>Compliance</i>	32
3.2	Acordo de Leniência no Sistema Jurídico Brasileiro	35
3.3	Denúncia Espontânea e suas Consequências - Artigo 138 do CTN	39
4	COMPLIANCE COOPERATIVO	49
4.1	<i>Compliance</i> Cooperativo e suas vantagens	49
4.2	Programa de apoio à Conformidade Tributária (Nos Conformes)	49
5	CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	51
5.1	Com base na Lei 8.137, de 1990, a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária	51
	CONCLUSÃO	53
	REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

O *compliance* tributário nas empresas ganhou notória visibilidade especialmente após escândalos de corrupção envolvendo políticos brasileiros das mais altas esferas, empresas, funcionários, levando às prisões os vários envolvidos.

Inicialmente o estudo será para compreender o *compliance*, substantivo em inglês que se origina do verbo “*to comply with*”, que é estar em conformidade, de acordo, ou seja, ele é aplicado nas empresas para que os funcionários, de todos os níveis tenham conhecimento amplo e cumpram Leis e regulamentos internos e externos, as regras, normas e códigos da empresa, para garantir que todos atuem em sintonia e transparência. Isso unifica e consolida a rotina de trabalho, o que favorece a avaliação e prevenção de riscos.

Os processos de *compliance* desenvolvem a cultura da ética e integridade entre os colaboradores, com respeito às regras, clareza das atividades, minimizando prejuízos e aumentando a reputação das empresas.

Será abordado o histórico internacional do *compliance* e os seus reflexos no Brasil, os princípios que norteiam a sua base, as possibilidades de negociação com o Poder Público e os benefícios de sua aplicação, também será abordado os Programas de apoio à Conformidade Tributária, mostrando o motivo das empresas adotarem cada vez mais programas de *compliance*, com o objetivo de incentivar empresas, gestores, funcionários e colaboradores a caminharem juntos em busca de um trabalho otimizador e íntegra.

Será desenvolvido as consequências e reflexos para os crimes contra a ordem tributária, que estão previstos na Lei nº 8.137/90, a responsabilidade dos sócios, crime de sonegação fiscal e assuntos relevantes para estudo.

Destarte, o tema ora proposto é conscientizar a todos da importância do *compliance* e dos benefícios de sua utilização, que resultarão na agilidade e padronização dos processos internos, construção de uma imagem positiva da companhia no mercado, o aumento da credibilidade, entre outros.

1 COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A ATIVIDADE JURÍDICA

1.1 Conceito e Aspectos Gerais

A palavra *compliance* vem da língua inglesa *to comply* e significa estar em conformidade com algo, agir de acordo com a regra, cumprir, todavia hoje com a amplitude do conceito e aplicação do *compliance* nas empresas, nota-se que o mesmo não se limita apenas ao cumprimento da legislação, sendo que isso é o básico do pilar, pois todos devem seguir as regras, as diretrizes das Leis que estão positivadas, logo existem mecanismos maiores por trás de todo o procedimento, com aspectos fundamentais, como a prevenção, identificação e saneamento dos problemas.

Assim, a doutrina conceitua *compliance* como:

Compliance é expressão que vem adquirindo força em meio ao discurso jurídico e empresarial brasileiro. Em tradução literal, o termo anglófono remete à palavra cumprimento, que aplicada ao direito sugere o cumprimento das leis. Mas, ora, não estariam todas as pessoas, desde sempre, obrigadas a cumprir a lei? Onde estaria a novidade?

Uma observação mais atilada faz notar que o vocábulo é reservado para descrever o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para melhor monitorar o bom cumprimento de legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros. Entre as relações que recebem maior atenção despontam aquelas mantidas com o Poder Público, que constituem objeto de crescente número de normas. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Compliance no Direito Tributário**. – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 09.)

Compliance tributário não busca apenas cumprir as regras tributárias, procura procedimentos para que a empresa possa tomar decisões racionais, diminuindo os riscos fiscais, buscando na legislação em diferentes caminhos aquele que seja o mais adequado de acordo com o grau de risco que a empresa pretende assumir.

Com um cenário complexo e de alta litigiosidade, as empresas buscam formas de conseguir economia tributária dentro do ambiente administrativo, com maior competitividade, precisam implementar procedimentos para que a tomada de decisão seja feita da melhor forma, são necessários estratégias para estar de acordo com a legislação de forma coerente, explorando melhores estruturas, tomadas de decisões no dia a dia acerca da forma de tributação mais adequada para cada situação e decisões acerca do cumprimento das obrigações tributárias.

As empresas procuram obter o menor risco fiscal, o máximo de segurança possível e para tal é necessário no planejamento tributário o cumprimento da legislação de forma

inteligente, não se persegue teses de economia fantástica, mas de procedimentos, assessorias para buscar caminhos dentro das possibilidades que consigam garantir um melhor resultado econômico.

Nem sempre basta conhecer apenas a legislação tributária, hoje mais que a tese em si, é fundamental saber compreender qual a dimensão do negócio, se aprofundar nas necessidades e no perfil de cada cliente, como implementar aquela tese, se é efetiva ou não, quais as medidas que devem ser adotadas no pior do cenário, para que caso discutido judicialmente tenha chances de maiores sucessos, um conjunto de oportunidades, do direito material e do procedimento mais adequado. Exemplo é a segregação da fábrica para o centro de distribuição com a finalidade de uma tributação de Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) monofásico mais adequada.

Para que o empresário obtenha êxito com a suas atividades, se torna imprescindível que métodos de políticas organizacionais sejam muito bem estudados e adotados, de modo a manter a empresa dentro das normas e regras, minimizando os riscos e tornando a empresa mais competitiva perante o mercado.¹

O mesmo planejamento pode ter êxito ou não conforme o perfil de cada contribuinte, segundo diferenças de legislações nacionais, não basta adotar experiências e nos limitarmos a reproduzir lições importadas de outros países e imaginar que tudo será resolvido.

Será preciso produzir reflexões críticas sobre o tema, atentando para as peculiaridades do ordenamento jurídico brasileiro para só então entrever os riscos próprios de nossa experiência. Só assim será possível auxiliar todos os agentes envolvidos no desenvolvimento e implementação de instrumentos mais aptos a evitar a corrupção e proteger os diversos interesses envolvidos no bom cumprimento das normas jurídicas brasileiras e internacionais.²

Nesse sentido, ainda de acordo com Paulo de Barros Carvalho:

O maior desafio enfrentado hoje pelas empresas é de como implementar o *compliance* em suas atividades. Não se trata de tarefa nada singela, pois a experiência vem mostrando a ineficácia de apenas transpor modelos originados a partir da experiência de outras legislações. Para que possam ser eficazes, os instrumentos de *compliance* adotados pelas empresas no Brasil devem estar aptos a proteger seus *stakeholders* dos riscos que o ambiente brasileiro apresenta: em parte

¹ Disponível em: <https://www.fbtedu.com.br/blog/saiba-o-que-e-compliance-tributario-e-sua-importancia-para-as-empresas-brasileiras/>. Acesso em: 15/05/2021.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Compliance no Direito Tributário**. – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 11.

originados pelas diferenças de legislações nacionais, em parte decorrentes das variações culturais tanto no meio empresarial como na esfera pública.³

Portanto *compliance* tributário não é só o cumprimento das normas, mas sim a noção de medidas e procedimentos que permitam um melhor cumprimento das Leis de acordo com o perfil de cada empresa, estará mais em destaque o profissional do *compliance* que busca agregar um diferencial em sua carreira e possuir essa noção, não só para fazer o planejamento estratégico, mas utilizando das melhores ferramentas, exemplo é como utilizar de forma racional a abertura do fisco em algumas situações para resolução de litígios de forma amistosa ou até mesmo para evitar estes litígios, programas de conformidade e de transação, o ambiente organizacional possui interesse em conhecer o *compliance* corporativo, que auxilie a Pessoa Jurídica (PJ) na tomada de decisão segura e responsável.

1.2 Contexto Histórico Internacional

A seguir a evolução normativa das medidas do *compliance* tributário, iniciando o contexto histórico internacional até os dias de hoje no Brasil, de acordo com a autora Tathiane Piscitelli:

O objetivo deste artigo é apresentar a evolução normativa das medidas de *compliance* tributário, tendo como pano de fundo o contexto histórico no qual se aperfeiçoaram para, então, analisarmos as tendências futuras do tema. O desenvolvimento se dará em três seções: a primeira tratará das medidas internacionais adotadas a partir de 2008, com o objetivo de aumentar a transparência das operações financeiras e, assim, inaugurar um novo paradigma no acesso de dados dos contribuintes; a segunda irá analisar os impactos dessas medidas no Brasil e como as instituições jurídicas nacionais absorveram tal mudança de paradigma.⁴

Em julho de 2008, dois escândalos financeiros internacionais envolvendo o LGT *Bank*, em Liechtenstein, e o USB AG, considerado um dos maiores bancos do mundo, tiveram publicados relatórios de evasão tributária realizados pelo Senado Federal dos Estados Unidos da América.

Um ex-funcionário do LGT *Bank* entregou às autoridades tributárias, correntistas que teriam se utilizado de estruturas ilícitas, com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos em bancos localizados em paraísos fiscais. Com relação ao USB AG, um antigo funcionário sonou em conluio com correntistas do banco US\$ 7,2 milhões em tributos.

³ Ibidem, p.10.

⁴ PISCITELLI, Tathiane. *Compliance das Normas Tributárias: Como evoluímos e para onde ainda devemos ir?* . – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p.17.

Como consequência, em 2009, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) declarou o fim da era do sigilo. Em março de 2010, foi aprovado o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), programa para combater a evasão tributária e envolver as instituições financeiras para obrigar os contribuintes residentes e cidadãos norte-americanos a declarar os bens à Receita Federal americana (*Internal Revenue Service* - IRS) e uma maior troca ao redor do mundo com relação às informações tributárias.

A consequência de tal fato seria a retenção de 30% sobre todos os valores remetidos a partir de fontes pagadoras situadas nos EUA. Essa possibilidade de retenção de um percentual tão alto funcionou como um excelente incentivo para a adesão quase que imediata de todas as instituições financeiras ao programa.⁵

Em 2013, foi criado um guia de transparência tributária voltado para que todo ano as empresas multinacionais reportassem às autoridades tributárias nos países em que estivessem situadas, conforme o plano *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* e juntos a OECD e o G20 divulgaram a *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS), para lutar contra a erosão da base tributária e transferência de lucros.⁶

Em fevereiro de 2014, foi aprovado o *Common Reporting Standard* (CRS), com a troca automática de informações entre os países aderentes, cuja adesão dependeria da assinatura do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA).

Nos anos seguintes houveram mais escândalos envolvendo celebridades, políticos e traficantes de drogas para esconder dinheiro através de estruturas ilícitas, ilustrando cada vez mais a importância e necessidade de medidas de transparência entre as jurisdições.

1.3 Compliance no Brasil

Nos dias de hoje, o Brasil possui uma enorme quantidade de regras legais, leis complementares, leis ordinárias, resoluções, instruções normativas, portarias, decretos-leis, entre outros, e sua constante modificação gera insegurança tanto às empresas quanto aos

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Compliance no Direito Tributário*. – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 19.

⁶ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>. Acesso em: 15/05/2021.

cidadãos, fazendo com que o empresário se encontre numa situação complexa e caótica sobre suas atividades empresariais.

Gilberto Luiz do Amaral, presidente e coordenador do Conselho Superior do IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação analisa acerca dos estudos e relata:

A maioria da população, dos empreendedores e dos profissionais, inclusive os do governo, não sabe ao certo quais são as normas que estão efetivamente em vigor. Isto dificulta sensivelmente a vida das pessoas, desanima os empreendedores, aumenta a informalidade e atrapalha o ambiente de negócios. Nos surpreende o fato dos governos e legislativos não fazerem nada para atenuar esta avalanche de normas. A judicialização acaba sendo uma das nefastas consequências, pondera Amaral: A miríade de normas resulta na quantidade estratosférica de demandas administrativas e judiciais. A falta de compilação e clareza das normas permite uma multiplicidade de interpretações, desaguando nas Cortes administrativas e judiciais, e, inclusive, gerando julgamentos contraditórios.⁷

A Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, originalmente disciplinou o sistema financeiro brasileiro e no artigo 38, foram tratados sobre o assunto sigilo das operações financeiras, confira-se:

Art. 38, §1º – As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

Art. 38, §5º – Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

Portanto era necessária autorização do Poder Judiciário para ter acesso a movimentação financeira e aos dados bancários e havia um limitador para a autoridade tributária, pois era necessário a existência de processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

Com a chegada da Constituição Federal de 1988, o sigilo de dados foi reforçado, porém por ordem judicial em caso de investigação criminal ou instrução processual penal conforme artigo 5º, inciso XII:

Art. 5º, XII é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, **salvo, no último caso, por ordem**

⁷ Brasil tem mais de 790 mil normas vigentes; foram mais de 6 mi editadas desde a CF/88. Publicado em 28 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/313899/brasil-tem-mais-de-790-mil-normas-vigentes--foram-mais-de-6-mi-editadas-desde-a-cf-88> . Acesso em: 16/05/2021.

judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. (grifo nosso)

Em 1990 com a publicação da Lei nº 8.021, as autoridades tributárias poderiam solicitar informações aos bancos sem a necessidade de autorização judicial, iniciado o procedimento fiscal, no artigo 8º, cujo parágrafo único assim dispôs:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, **não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964.** (grifo nosso)

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no §1º do art. 7º.

A lei ordinária nº 8.021/1990 foi considerada inconstitucional por não ter competência para alterar uma Lei Complementar (Lei nº 4.595/1964), essa que foi recepcionada por força do artigo 192 da CF porém, essa questão não chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF).

Contudo, com o advento da LC 105/2001 que revogou a maior parte dos artigos da Lei nº 4.595/1964, disciplinando o envio das informações à administração tributária da União, afastando a necessidade de ordem judicial para obter informações sobre operações realizadas em instituições financeiras e quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal, a saber:

Art. 5º – O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Art. 6º – As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Para assegurar a preservação do sigilo e a transferência de informações, caberia a responsabilidade ao Fisco, que a partir desses dados poderia declarar o fato gerador, segundo artigo 198, §2º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 198, § 2º – O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

Além disso, a LC 104/2001 complementou ao artigo 199, parágrafo único do CTN a troca de informações com Estados estrangeiros, na arrecadação e fiscalização de tributos, confira-se:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Em dezembro de 2010, através do Recurso Extraordinário 389.808, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do acesso aos dados bancários, mitigado pelo contribuinte com fundamento nos direitos à privacidade e à intimidade, nesse sentido confira-se:

SIGILO DE DADOS AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção a quebra do sigilo submetida ao crivo de órgão equidistante o Judiciário e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da Republica norma legal atribuindo à Receita Federal parte na relação jurídico-tributária o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (STF - RE: 389808 PR, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 15/12/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218).

Paralelo ao julgado do STF, o quadro internacional era pela quebra do sigilo bancário pela OCDE e aprovação da FATCA pelos Estados Unidos da América, sendo que o acordo foi formalizado pelo Brasil através do Decreto 8.506/2015, e no mesmo ano a adesão ao FATCA com o Decreto Legislativo 146.

Finalmente o julgamento foi concluído em fevereiro de 2016 em que decidiu pela constitucionalidade da LC 105/2001, que não configura ofensa à privacidade ou intimidade, uma vez assegurado a preservação do sigilo e o dever de não divulgação dessas informações.

Foi um passo importante para buscar uma tributação mais justa e igualitária, em conformidade com a legislação tributária e de forma transparente, com o objetivo de combater a evasão fiscal, corrupção, lavagem de dinheiro, dentre outros.

Destarte, o *compliance* tributário é uma das ferramentas capazes de manter o empresário em cumprimento com a enorme legislação nacional, de modo a prevenir, identificar e solucionar possíveis riscos para o desenvolvimento do negócio empresarial. Assim, a doutrina destaca a importância do *compliance* nos negócios, principalmente após o escândalo da Operação Lava Jato:

No Brasil, conquanto já existissem diplomas que visavam a regular e coibir muitas das práticas evitadas pelos departamentos de *compliance*, o assunto vem atraindo a atenção do público de maneira mais incisiva desde 2014, quando passou a vigorar a Lei 12.846/2013, chamada Lei Anticorrupção. Para além do novo Diploma, outros acontecimentos nacionais colaboraram decisivamente para que o tema assumisse caráter de urgência em nosso país, notadamente a Operação Lava Jato e seus desdobramentos. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Compliance no Direito Tributário*. – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 09).

1.4 Finalidade

1.4.1 Segurança Jurídica

Verificar se o contribuinte está em conformidade com as normas tributárias e identificar erros ou inconsistências que possam resultar em futuras autuações e principalmente apontar como realizar as adequações necessárias.

1.4.2 Identificação de Inconformidades

Detectar fatos geradores de tributos que não estavam previstos pela organização e inconformidades na apuração, pagamento e prestação de informações às Autoridades Fiscais.

1.4.3 Mitigação de Risco

Apresentar as opções previstas na legislação para minimizar o risco de continuar incorrendo em erros que possam gerar passivo e prejuízos indesejados.

1.4.4 Geração de Informações

Fornecer aos gestores ferramentas, informações, subsídios e dados, a fim de que possam melhor decidir quanto aos caminhos a ser adotado para resolver o passivo fiscal identificado, seja por meio de pagamento espontâneo dos tributos, ou por meio de outras estratégias possíveis.

1.5 Elementos fundamentais para implementação do *Compliance* Tributário

Vale citar algumas delas conforme Maria Isabel Reis Ferreira da KMPG:

- a) Elaboração de uma matriz tributária: Essa norma de conduta disciplina a relação jurídico-tributária entre as Autoridades Fiscais e a empresa. Possibilita uma visão geral sobre os tributos devidos, inclusive beneficiando-a de possíveis diminuições na carga tributária;
- b) Implementação Sistêmica dos processos e normas fiscais levantados na matriz tributária;
- c) Definição de uma agenda tributária: Trata-se da implementação de uma Governança Tributária, que vai controlar todas as obrigações fiscais e acessórias a serem prestadas para cumprimento das normas previstas na legislação tributária.

Importância da Implementação:

- a) Aprimoramento da entrega de informações: A correta definição dos dois processos acima facilita o envio dos dados nas especificações exigidas pelas Autoridades Fiscais. Nada mais será entregue de maneira errada ou incompleta;
- b) Suporte a organização no direcionamento das estratégias;
- c) Melhoria da qualidade dos reportes fiscais para antecipar a auditoria digital feita pelo Fisco;
- d) Identificação de gaps e inconsistências de dados;
- e) Conferência preventiva da qualidade e integridade das informações fiscais contidas nas diversas Obrigações Acessórias e eliminação de eventuais divergências;

- f) Geração de relatórios gerenciais para tomada de decisão e identificação rápida de issues através de indicadores;
- g) Consolidação de uma visão gerencial, utilizando indicadores e gráficos e o resultado da apuração dos tributos municipais, estaduais e federais fornecendo subsídios para a Controladoria e Demais Áreas de Gestão Estratégica e Gerencial da Empresa.⁸

⁸ Disponível em: *Compliance* Aplicado à Gestão da Empresa. Disponível em: *Compliance* Aplicado à Gestão da Empresa. Acesso em: 15/05/2021

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

2.1 Natureza Jurídica

Obrigação tributária é uma relação jurídica que decorre de lei ou legislação entre o credor, sujeito ativo (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) e do outro lado da relação o devedor, sujeito passivo (contribuinte) que precisa pagar.

A lei prevê o fato gerador, acontecendo no mundo real surge a obrigação tributária. Ela se divide em Elemento Objetivo (principal ou acessória): Dar, isto é, pagar tributo ou multa; em Fazer: escriturar livros, emitir nota fiscal, entregar declaração; Não Fazer: não receber mercadorias sem documentos, por exemplo. Já os Elementos Subjetivos da obrigação, são os sujeitos ativo e o passivo, onde existe uma relação jurídica de pagamento e recebimento de tributos.

O Código Tributário Nacional traz no artigo 113 a definição do que é obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória:

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.

A obrigação tributária principal refere-se a tributos e também a penalidades pecuniárias, logo a obrigação de pagar multas e juros tributários, contudo tributo não se confunde com multas, além disso o fato gerador é definido em lei (Princípio da Legalidade Tributária, responsável por controlar a imposição de tributos e sua respectiva cobrança aos contribuintes), isto é, envolve um dever de dar dinheiro para pagar tributo ou penalidade.

Na obrigação acessória decorre da legislação tributária, abrangendo decretos ou outros atos normativos infralegais, é uma obrigação de fazer (prestações positivas) ou deixar de fazer algo (prestações negativas), não têm caráter pecuniária, sendo que o descumprimento de uma obrigação tributária acessória pode ser o fato gerador de uma penalidade, logo a sua inobservância pode gerar a obrigação principal de pagar uma penalidade pecuniária.

Alguns doutrinadores preferem não chamar de obrigação acessória, por não estar ligada diretamente com a obrigação principal, já que a obrigação acessória independe da existência de obrigação principal, isto é, diferente do Código Civil a obrigação acessória no direito tributário não segue o principal, portanto sendo autônoma em relação à obrigação principal, também chamadas de obrigações instrumentais (deveres jurídicos instrumentais), com caráter instrumental e relativa, tem a função de instrumentalizar o cumprimento e controle da arrecadação tributária, fiscalizando a apuração, comprovação e cumprimento dos tributos, além de atestar a inexistência de tributo nos casos de isenção, imunidade ou não-incidência, que tem como principais objetivos combater a evasão fiscal, controlando as informações entre o contribuinte e os dados no sistema, além disso, o melhoramento da arrecadação estatal.

Alguns exemplos de obrigação acessória ou instrumentais estão no próprio CTN, onde determinados tipos de entes devem manter a escrituração de entes imunes, como a assistência social e de educação, não precisando pagar tributo ou imposto sobre o patrimônio, renda ou serviço, porém para poder usufruir dessa imunidade o ente deve manter a escrituração corretamente, de acordo com a lei, ou seja, cumprir as obrigações acessórias mesmo que não tenha que pagar nenhuma obrigação de crédito principal:

Art. 194. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 14. III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Art. 175. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

O STF e STJ entenderam que inexistente uma relação direta entre a obrigação principal e acessória no direito tributário, logo não perderão as suas características.

2.2 Princípio da Legalidade e Segurança Jurídica

O referido Princípio da legalidade em matéria tributária, encontra disposição expressa nos artigos 5º, inciso II e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, in verbis:

Art.5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim sendo, em outras palavras, para que o contribuinte não seja surpreendido com o aumento e a cobrança de tributo, deve haver uma aprovação prévia através de lei para a majoração ou instituição de tributos, visando garantir o dispositivo constitucional.

A competência para fiscalização e do respeito ao Princípio da Legalidade, eis que embora mencione a legislação tributária e não propriamente a lei, determina que a fiscalização deverá observar o disposto conforme artigo 194 do CTN:

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

Luís Eduardo Schoueri chama a atenção ao:

"fato de que a fiscalização é matéria que o Código Tributário Nacional reserva à 'legislação tributária', não à lei. Claro que se dá 'em virtude de lei', mas não se exige que o próprio legislador cuide de descrever as atividades". (SCHOUERI, op. cit., p. 859)

Nesse sentido, os poderes de fiscalização devem estar previamente regulamentados em lei, conforme ensina o autor Roque Antonio Carazza, no referido trabalho:

"A lei deve 'descrever rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo'" (CARRAZZA, op. cit., p. 289).

Em observância à estrita legalidade, com o objetivo de garantir aos contribuintes proteção, segurança jurídica, fiscalização e limitar o poder estatal, Luís Eduardo Schoueri afirma:

A lei deve conferir à autoridade administrativa o poder de fiscalizar um determinado tributo e de editar normas complementares necessárias para tanto. Estas, por sua vez, serão de observância obrigatória pelo contribuinte, desde que estejam nos limites fixados pelo legislador (i.e.: desde que se revelem necessárias para assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal). (...) o CTN dispõe sobre seus limites, quando se refere ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (SCHOUERI, op. cit., p. 859)

2.3 Princípio da Isonomia Tributária

O Princípio da Isonomia é um desdobramento do Princípio da Igualdade, em que consiste em tratar igualmente os iguais e tratar desigualmente os desiguais, ou seja, onde o Princípio da Igualdade está disposto na Constituição Federal e está interligado no rol dos direitos e garantias fundamentais dispostos no artigo 5º, ele diz que todos serão iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza nos termos da CF, ou seja, desta nos deparamos com a incidência do Princípio da Igualdade, que retira qualquer possibilidade de tratamentos diferenciados, em que todos devem ser tratados de maneira igualitário obedecendo-se as seguintes análises, que devem se tratar de maneira igual, aqueles que são iguais mas de maneira desigual efetivamente os desiguais para que nós tenhamos a aplicabilidade plena do Princípio da Igualdade.

O Princípio da Isonomia é tratado como um desdobramento do Princípio da Igualdade, porque o Princípio da Isonomia deve ser interpretado de uma maneira conjunta com o chamado Princípio da Capacidade Tributária ou da Capacidade Contributiva, buscando o conceito de equidade e justiça, de acordo com o poder econômico do contribuinte.

Um exemplo é o imposto de renda de pessoa física, em que determinada pessoa é isenta de pagá-lo, ou determinado contribuinte vai pagar 27,5% de Imposto de Renda. Quando se fala em IR o imposto é essencialmente progressivo, isto é, aquele que ganha mais, paga mais imposto de renda, através da tabela progressiva, aquele que ganha menos está em uma faixa de isenção de Imposto de Renda, ou seja, por ganhar menos ele não sofre a incidência de Imposto de Renda, mas conforme aumenta-se os rendimentos a tabela vai progredindo, nota-se um tratamento tributário diferenciado em relação às pessoas que recebem remunerações diversas, logo a própria lei tributária vem trazendo o contexto de que será tratado de maneira igual aquele que está em uma situação de igualdade e de maneira desigual aqueles que estão em uma situação de desigualdade, por isso o Princípio da Isonomia Tributária é considerado como um desdobramento do Princípio da Igualdade.

Na tabela progressiva estão contidas a base de cálculo do Imposto de Renda e a alíquota que incide sobre cada faixa salarial. Abaixo segue a Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física 2021:

Figura 1 — Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Imposto de Renda da Pessoa Física	
Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física	
Base de Cálculo Mensal	Alíquota
Até R\$ 1.903,98	isento
De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65	7,5 %
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15 %
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5 %
Acima de R\$ 4.664,68	27,5 %

Fonte: Hiper Serviços⁹

Este princípio é importante para o Direito Tributário e está disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal e diz que é vedado aos entes tributantes, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida, independente do rendimento, assim dispôs:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifo nosso)

O Princípio da Capacidade Contributiva está vinculado ao Princípio da Isonomia, logo a equidade na tributação se divide em: Equidade Horizontal e Equidade Vertical.

⁹ Disponível em: <http://www.hiperservicos.com.br/tabela-atual/>. Acesso em: 10/10/2021.

Equidade Horizontal se refere a que contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres públicos, portanto consiste em tratar igualmente os iguais.

Equidade Vertical se refere a contribuintes que possuam desigual capacidade de pagamento, deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, uma ideia do tratamento desigual para os desiguais. Pela capacidade contributiva, aquele que ganha mais, paga mais o imposto de renda, então aquele que ganha menos, logo paga menos proporcionalmente.

No Código Tributário Nacional (CTN), o Princípio da Isonomia está alusivo em alguns trechos como no artigo 118 e 126:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;
II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

2.3.1 Capacidade Contributiva, Extrafiscalidade e Seletividade

Os tributos extrafiscais visam ordenar e reordenar a economia , isto é, não possuem missão meramente arrecadatória, onde a extrafiscalidade tem sido utilizada para propósitos como a redistribuição de renda e de terra, defesa da economia, orientação dos investimentos, promoção do desenvolvimento regional ou setorial, dentre outros.

Nota-se que os tributos extrafiscais não possuem um objetivo meramente de arrecadar recursos aos cofres públicos, ou seja, nasce com o propósito de incentivar o desenvolvimento do consumo e regular a economia. Com isso fazemos uma interpretação conjunta entre o Princípio da Isonomia, o Princípio da Capacidade Contributiva e a Extrafiscalidade.

De modo diverso aos demais tributos, que são considerados como fiscais, os tributos extrafiscais, como o imposto de importação e exportação, IPI e IOF, são considerados extrafiscais com o objetivo de regular a economia.

Aparentemente extrafiscalidade e capacidade contributiva são incompatíveis. Porém, há possibilidade de conciliação entre ambos. Exemplo: quando ocorre tributação diferenciada para a promoção da função social da propriedade, da proteção do meio ambiente, dentre outros.

Desta maneira em tese a capacidade de contribuir pouco importaria para um tributo que só tem por um objetivo em suma regular a economia e não efetivamente arrecadar, por isso a capacidade contributiva e a extrafiscalidade não caminham junto, no entanto existe a possibilidade da aplicabilidade conjunta entre extrafiscalidade e o Princípio da Capacidade Contributiva.

Com base no artigo 5º da Constituição Federal, se consta que a propriedade deverá atender a sua função social, isto é, da mesma maneira dentro própria Constituição Federal encontra-se uma peculiaridade muito parecida dizendo que a propriedade rural deverá atender a função social socioambiental, então tanto no que diz respeito à propriedade urbana ou a propriedade rural há a necessidade do atendimento da função social da propriedade, muito embora a Constituição Federal traga que o direito de propriedade é um direito fundamental do cidadão, sabe-se que esse direito fundamental denominado direito de propriedade, não é um direito absoluto, porque a utilização da propriedade deve atender a função social, desta forma fica muito claro por exemplo, que caso a propriedade não siga a sua função social, existem instrumentos legais que visam coibir a utilização de uma propriedade que não tenha a sua função social, como é o caso do IPTU progressivo, que tem como objetivo efetivamente fazer com que a função social da propriedade seja atendido, portanto nos termos que são trazidos pela própria Constituição Federal, trazer uma análise de um princípio efetivamente de isonomia, de capacidade contributiva e a sua ligação também a extrafiscalidade, logo há total possibilidade em interligar a Extrafiscalidade ao Princípio da Capacidade Contributiva.

A própria CF/88 possui o seguinte texto em seus artigos 145 e 182:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

(...)

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (grifo nosso)

No julgado abaixo do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o Princípio da Capacidade Contributiva é utilizado para tributar de forma justa de acordo com o uso do bem e a atividade que é desenvolvida no imóvel, ou seja, é possível tributar de forma diferenciada de acordo com a capacidade em suportar um encargo fiscal mais elevado:

TRIBUTÁRIO. IPTU. UTILIZAÇÃO DO IMÓVEL POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PREVISÃO DE INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA DE 5% NOS TERMOS DO ART. 17, II, 'D', DA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL N. 389/13. POSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (TJ-SC - APL: 50042763120208240038 Tribunal de Justiça de Santa Catarina 5004276-31.2020.8.24.0038, Relator: Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, Data de Julgamento: 26/10/2021, Primeira Câmara de Direito Público)

Com relação a progressividade da capacidade contributiva, Hugo de Brito Machado Segundo ensina:

O fato de o imóvel ser de uso comercial ou residencial, por exemplo, pode ensejar a cobrança do imposto com alíquotas ligeiramente maiores para os primeiros, diante da consideração de que são explorados em atividade econômica, gerando riqueza aos seus proprietários, o que não ocorre com os de uso residencial (MACHADO SEGUNDO HUGO DE BRITO, Manual de direito tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018) .

A Constituição Federal originalmente previu essa possibilidade de progressividade no tempo para penalizar ou motivar o proprietário a utilizar o imóvel, para que não deixe de ser subutilizado, edificado ou utilizado, porém ocorre que alguns Municípios começaram a criar leis prevendo alíquotas progressivas para o IPTU, não com base na função extrafiscal, mas visando arrecadação, ou seja, a função fiscal, alegando que aquele que tem imóvel maior, tem capacidade contributiva maior, começou-se então a questionar diante do STF a constitucionalidade dessas leis uma vez que até então a CF/88 não previa que esse tipo de progressividade para o IPTU, e o entendimento do Supremo é de que o art. 145,§1º da CF/88 refere-se ao chamado impostos pessoais, imposto que recaem sobre o sujeito/contribuinte, não sendo aplicados em regra aos impostos reais, os quais caem sobre bens, que é o caso por

exemplo do IPTU, a exceção seria a previsão expressa da CF/88, que até então previa essa progressividade para o ITR e para o IPTU (com função extrafiscal).

Anterior ao ano de 2.000, o Supremo Tribunal entendeu que não seria possível criar uma progressividade fiscal, ou seja, com intuito de arrecadar para o IPTU, porém chegando em 2.000 foi criada a Emenda Constitucional 29, com isso houve alteração do artigo 156, da CF/88, criando agora uma nova progressividade para o IPTU de cunho fiscal e arrecadatório, assim hoje existem dois tipos de progressividade para o IPTU, tanto para aumento das alíquotas conforme o aumento da base de cálculo para motivar o uso correto da propriedade e também para a simples arrecadação, conforme disposto a seguir:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Em 2015 através do Recurso Ordinário nº 602.347/2015 do relator Ministro Edson Fachin, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época, declarou pela seguinte tese:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU

é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido. (RE 602347, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 11-04-2016 PUBLIC 12-04-2016) (STF - RE: 602347 MG - MINAS GERAIS, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 04/11/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-067 12-04-2016)

Por fim, acerca dessa questão de progressividade no Recurso Extraordinário nº 562.045/2013, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da progressividade fiscal (arrecadatória) para o imposto real, progressividade esta que não está prevista na CF/88. No caso concreto foi analisado uma lei do Rio Grande do Sul que traz as alíquotas progressivas para o ITCMD, também foi analisada a resolução do Senado que conforme orientação determinação constitucional que estabelece alíquotas máximas para o ITCMD, nesta resolução havia essa previsão de progressividade.

Logo no atual cenário aquele entendimento tradicional do STF de progressividade cabe apenas para impostos pessoais, ressalvadas as determinações constitucionais para os reais, aparentemente sofreu uma mudança com esse Recurso Extraordinário, que reconheceu a constitucionalidade de progressividade fiscal para imposto real, conforme o enunciado do STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (STF - RE: 562045 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

Um outro exemplo de extrafiscalidade é determinar uma alíquota maior para propriedades improdutivas, conhecido como Imposto Territorial Rural (ITR), com isso o Estado está estimulando o proprietário da terra a investir e a empregar o dinheiro na propriedade e gerar riqueza.

Com relação a Seletividade, que está interligado à isonomia, alguns produtos industrializados possuem critério de seleção, ou seja, produtos básicos à sobrevivência humana, como é o caso do arroz, feijão e sal, terão alíquotas menores, já itens supérfluos, como carros importados e jatos, terão alíquotas maiores, para que os contribuintes de menor renda, não sejam prejudicados, aplica-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

através da Seletividade, logo fazendo com que os contribuintes de maior poder econômico, que representa maior capacidade contributiva, que consomem mais produtos supérfluos, paguem mais impostos.

Também ocorre com produtos prejudiciais à saúde, como é o caso de cigarros e bebidas alcoólicas, em que a alíquota é mais alta. Cigarro, cachaça, perfume importado, videogame e arma de fogo estão entre os 10 produtos com mais impostos no Brasil de acordo com o levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), os itens considerados de luxo, prejudiciais à saúde ou supérfluos possuem uma taxa mais elevada.¹⁰

A competência para instituir e cobrar o IPI é da União, conforme artigo 153, IV da Constituição Federal de 1988, a alíquota do IPI pode ser alterada pelo Poder Executivo, de acordo com a sua essencialidade, como é caso do açúcar que é um dos itens da cesta básica, conforme o julgado abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INCIDÊNCIA SOBRE AÇÚCAR. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA. CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI 1.199/1971 E DO DECRETO 2.917/1998 1. A alíquota do IPI pode ser alterada pelo Poder Executivo, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/1971, observando-se a política econômica governamental, tendo em vista a seletividade em função da essencialidade do produto. 2. A fixação da alíquota do IPI incidente sobre o açúcar, em 5% (cinco por cento), não está a macular o princípio da seletividade, apresentando-se compatível com sua condição de produto componente da cesta básica. 3. O Decreto nº 2.917/1998 não viola o art. 4º do Decreto-lei 1.199/1971, pois esse dispositivo legal não exige expressamente a motivação para a fixação da questionada alíquota do IPI. 4. Apelação improvida. (TRF-1 - AMS: 2208 MG 2000.38.03.002208-5, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS OLAVO, Data de Julgamento: 07/05/2003, QUARTA TURMA, Data de Publicação: 04/06/2003 DJ p. 86)

¹⁰ Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/47343/veja-o-ranking-dos-10-produtos-com-mais-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 10/10/2021

3 NEGOCIAÇÕES COM O PODER PÚBLICO

3.1 Lei Anticorrupção Empresarial e Programa de *Compliance*

Um tema muito importante e moderno que vem sendo debatido há algum tempo no Brasil, porém relativamente novo é a Lei Anticorrupção Empresarial e *Compliance*.

A Lei Anticorrupção está vigente no Brasil desde o ano de 2013, através da Lei nº 12.846/2013, que é regulamentada pelo Decreto 8.420/2015. O que trata esta Lei Anticorrupção? Na realidade a antiga Controladoria-Geral da União (CGU), atualmente o Ministério da Transparência através da Lei Anticorrupção ou Lei da Empresa Limpa traz condutas proibidas e ações praticadas pela pessoa jurídica, portanto condutas que porventura venha a ter praticado algum ato de corrupção e sua devida punição.

No artigo 5º da Lei Anticorrupção 12.846/2015 alguns exemplos de atos que são proibidos, que constituem atos lesivos à administração pública que atentem contra o patrimônio público:

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

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

(...)

IV - no tocante a licitações e contratos:

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

Desta forma qualquer empresa que por exemplo praticar alguns desses atos previstos em lei, vai incidir em alguma sanção e ser punida. Na Lei Anticorrupção existem duas espécies de sanção para as pessoas jurídicas: a primeira espécie é a sanção administrativa e a segunda espécie é a sanção judicial.

O que é a sanção administrativa? Como o próprio nome diz é aquela sanção que não precisa de um juiz e de um processo judicial para determinar a punição da empresa que praticou o ato lesivo, ou seja, é uma punição que vai passar por um processo administrativo, através do Processo de Apuração de Responsabilidade (PAR), onde o ente público que foi lesado poderá aplicar uma sanções.

Sanções judiciais como o próprio nome diz, precisam passar por um processo judicial, ou seja, precisam que o judiciário seja acionado e o mesmo será responsável para determinar a punição da empresa. Na esfera administrativa existem duas espécies de sanções, a primeira sanção é uma multa elevada previsto no artigo 6º, inciso I da Lei 12.846/2013 e a segunda a publicação da sentença condenatória da empresa que foi condenada por ato de corrupção, conforme Art.6º, inciso II da mesma Lei :

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.

(...)

§ 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).

Uma empresa pode ter a multa aplicada no seu patamar máximo, levando até mesmo a falência, essa multa de alto valor é praticada para punir as pessoas jurídicas que se envolverem em ato de corrupção e também servir de exemplo para que outras empresas não entrem no mesmo ato lesivo de corrupção. Irene Patrícia Nohara afirma, nesse sentido:

Caso a pessoa jurídica tenha sido constituída para ocultar ou dissimular interesses ilícitos, ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados ou ter disso a personalidade jurídica utilizada de forma habitual para facilitar ou promover a prática de atos ilícitos, será possível, em ação judicial, a dissolução compulsória da pessoa jurídica, conforme determina o § 1º do art. 19 da Lei 12.846/2013. (NOHARA, 2018, p. 229).

De acordo com a Lei Anticorrupção e o Decreto que a regulamentou, a pena pode ser amenizada e quem sabe até mesmo ser excluída, isto é, se as empresas que se envolveram nesses atos tenham dentro de seus quadros internalizado dentro do seu organograma os chamados programas de *Compliance*. No Brasil os bancos, as instituições financeiras já possuem programa de transparência por exigência do Banco Central há muito tempo, as empresas estrangeiras que têm filiais no Brasil muitas delas já utilizam também o programa de *Compliance*, ou seja, desde a década 70 quando foi editada a lei norte-americana anticorrupção chamada *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)* desde então a lei anticorrupção norte-americana já passou a punir de forma muito severa as empresas que se envolverem em atos de corrupção, enquanto que a lei anticorrupção do Reino Unido, chamado

UK Bribery Act (UKBA) também traz punições severas para as empresas que se envolverem em atos de corrupção.

Nesta lei é onde se tem o programa de integridade e *compliance* como único meio de se defender da multa administrativa, que se encontra na própria legislação em seu artigo 7º, da Lei 12.846/2013:

Art. 7º Serão levados em **consideração** na aplicação das sanções:
VIII - a existência de mecanismos e **procedimentos internos de integridade**, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica; (grifo nosso)

As empresas, sobretudo aquelas que têm relação com os entes públicos (mas não só elas) precisam hoje ter o programa de *compliance* dentro dos seus quadros. Esse programa de *compliance* pode se externalizar dentro da empresa, se firmando por um departamento, é o que ocorre nas grandes empresas, em sua maioria possuem um departamento de *compliance* e as pequenas empresas que não têm condições de ter um departamento específico podem ter uma pessoa ou setor responsável pelo *Compliance* dentro da empresa, para zelar pela integridade da empresa, que vai receber denúncias de irregularidades, de corrupção, além de fiscalização, dar treinamento para os colaboradores da empresa, para que eles entendam o significado em manter a integridade no trabalho e limites.

O setor de *Compliance* ensina a respeito do Código de Ética e de Conduta e que as empresas devem ter segundo a Lei Anticorrupção, um programa de *compliance* deve ser efetivo, ou seja, deve ser feito para a empresa e pela empresa para aplicação por ela mesmo, logo o programa não pode ser um programa só no papel, que possui um código de conduta e de ética que não é aplicado, às empresas que tiverem seus quadros um programa de integridade efetivo, poderão ter a multa excluída ou reduzida.

Quanto ao processo administrativo de responsabilização, o artigo 8º da Lei 12.846/13, determina que cada órgão do Executivo, Judiciário e do Legislativo caso sofram alguma lesão de corrupção, este órgão será o responsável pela aplicação desta penalidade e para isso é necessário uma regulamentação, foi o que aconteceu com o Mato Grosso do Sul, que não havia na época esse procedimento, porém MS conseguiu a regulamentação em dezembro de 2017 e em três anos da Lei Anticorrupção já se iguala a São Paulo em número de punições aplicadas.

De acordo com o Controlador Geral do Estado do MS, Carlos Eduardo Girão que classifica a lei como um grande avanço no ordenamento jurídico no país e fala dos avanços obtidos pelo Estado:

“Nós somos o 5º estado que mais concluiu procedimentos. Já aplicamos multas em 4 empresas e temos mais procedimentos abertos em face de outras 3 empresas”, destaca. A título de comparativo ele cita o estado de São Paulo que em mais tempo de regulamentação conta com o mesmo número de procedimentos concluídos em Mato Grosso do Sul.

“São Paulo concluiu 4 processos, e eles regulamentaram a lei em 2014. E a gente foi no final de 2017 e já terminamos 4 processos com punições, considerando três processos da CGE e um da MS Gás, já que abrir esses procedimentos não são uma exclusividade da controladoria”, explica.

“Esse é um processo que tem sido construído muito fortemente com a Receita Federal. Então a aplicação tem essas restrições, mas está sendo trabalhado. A partir do momento que isso se torne mais comum, ela vai fluir melhor. Vai fluir mais rápido e os resultados vão aparecer com uma velocidade muito grande para toda sociedade. A médio prazo ganhamos eficiência, economicidade na prestação de serviço, transparência, e uma segurança de que o dinheiro público está sendo muito bem aplicado”, destaca o responsável pela CGE/MS.¹¹

Neste-se sentido espera-se que as empresas internalizam seus quadros com os programas de *Compliance*, porque existem muitas vantagens para a própria empresa, primeiro porque ela se defende de eventual multa a ser aplicada, segundo o programa também combate fraudes internas dentro das empresas praticadas pelos próprios colaboradores e terceiro um programa de *compliance* efetivo melhora muito a imagem da empresa.

3.2 Acordo de Leniência no Sistema Jurídico Brasileiro

O Acordo de Leniência é uma forma de cooperação com uma determinada investigação administrativa, nele uma pessoa jurídica admite o cometimento de uma determinada infração e que se dispõe a cooperar com o poder público para apuração dessa infração e para se coletar mais provas.

A diferença dela em relação a delação premiada é quem pode fazer uso, normalmente quem fará uso é a pessoa jurídica, ou seja, a empresa, enquanto que na delação premiada quem vai fazer o uso é a pessoa física, isto é, o agente que cometeu aquela determinada infração. Além disso, normalmente no Acordo de Leniência é utilizado para infrações civis e administrativas, enquanto que na delação premiada ela é focada em infrações criminais.

Não há impedimento que o Acordo de Leniência possa ser utilizado na área criminal, mas ainda não há exemplos práticos. Existem diversas legislações nas quais eles são possíveis, quando se fala em direito de concorrência, um exemplo é o Acordo de Leniência do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), outros exemplos mais recentes são

¹¹ Disponível em: <http://www.ms.gov.br/em-tres-anos-da-lei-anticorruptao-ms-ja-se-igual-a-sp-em-numero-de-punicoes-aplicadas/>. Acesso em: 10/10/2021

com o Banco Central (BC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em relação a infrações no direito financeiro.

O mais famosos hoje são os Acordos de Leniência da Lei Anticorrupção nº12.846/13 que possibilitou a responsabilização objetiva da pessoa jurídica no caso de cometer algum ato contra a administração pública, exemplo disso é o oferecimento de vantagem indevida, fraude em licitação, ou mesmo tentar prejudicar uma determinada investigação ou fiscalização pelo poder público, nesse caso a própria pessoa jurídica pode ser punido administrativamente, seja com a imposição de multa, pagamento dos prejuízos que causou à administração ou com a suspensão das atividades empresariais.

No Acordo de Leniência, a empresa coopera com a investigação, fornece provas em relação a outros envolvidos, confessa sua participação e com isso ela tem um benefício. Os principais benefícios que a empresa tem ao participar de um Acordo de Leniência é a diminuição da multa, que pode ser diminuída em até dois terços e a possibilidade de afastar a pena de suspensão das atividades, ou seja, uma empresa que teria que interromper suas atividades pode fazer o acordo para continuar.

Porém, apesar desses benefícios, o acordo não tem o condão de afastar o dever de indenizar o prejuízo, ou seja, ainda que se faça o acordo, todo prejuízo que foi causado à administração pública tem que ser arcado, conforme artigo 16,§3º,da Lei nº 12.846/13 e REsp: 1878937, do STJ:

Art. 16. A autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos previstos nesta Lei que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte:

(...)

§ 3º O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.

ADMINISTRATIVO. ACORDO DE LENIÊNCIA ENTRE A UNIÃO E EMPRESAS DO GRUPO ODEBRECHT. "OPERAÇÃO LAVA JATO". PEDIDO, FEITO PELAS PARTES, DE LEVANTAMENTO DA DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE BENS. OPOSIÇÃO DA PETROBRAS, NA QUALIDADE DE LITISCONSORTE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. DISCUSSÃO QUE DEVE SER TRAVADA EM AÇÃO AUTÔNOMA HISTÓRICO DA DEMANDA 1. Trata-se, na origem, de Ação de Improbidade administrativa ajuizada contra Odebrecht S. A. (atualmente denominada CNO S. A.) e as demais empresas do Grupo Econômico, em decorrência da "Operação Lava Jato". 2. Em 9.7.2018, a União celebrou Acordo de Leniência com os réus, o qual tinha como objeto o ressarcimento de R\$ 2.727.239.997,64 (dois bilhões, setecentos e vinte e sete milhões, duzentos e trinta e nove mil, novecentos e noventa e sete reais e sessenta e quatro centavos), em favor das entidades públicas prejudicadas pelos atos de corrupção praticados em 57 (cinquenta e sete) contratos. 3. Na sequência, a União requereu, nos autos, o levantamento da indisponibilidade dos bens das

empresas do Grupo Odebrecht S/A, consistente na realização de depósitos trimestrais. 4. A Petrobras, que ingressou na lide na condição de litisconsorte ativo superveniente (artigo 17, § 3º, da Lei 8.429/1992), opôs-se ao levantamento, defendendo que a liberação dos recursos deve ser destinada à amortização do acordo de leniência e posteriormente destinado ao ressarcimento dos danos que lhe foram causados. 5. Contra a decisão que revogou a decretação de indisponibilidade, a Petrobras interpôs Agravo de Instrumento, não provido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região ante a seguinte fundamentação: "a irrisignação da agravante não afasta a necessidade de prestigiar o acordo de leniência firmado entre as partes e nem revela-se suficiente para a pretendida manutenção da indisponibilidade de bens anteriormente decretada." (fl. 97, e-STJ). CAUTELAR CONCEDIDA NO INTERESSE DA UNIÃO 6. No Recurso Especial se postula a manutenção da cautelar decretada pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Curitiba nos autos da Ação Civil de Improbidade Administrativa 5025956-71.2016.4.04.7000/PR. 7. Alega a Petrobras que "a melhor forma de resguardar o efetivo e integral ressarcimento dos danos causados diretamente a ela é a manutenção de todos os réus no polo passivo nas ações de improbidade, bem como a manutenção das ordens de indisponibilidade de bens respectivas, nos termos previstos nos art. 3º e 7º, ambos da Lei 8.429/92." (fl. 154, e-STJ). 8. Ocorre que a tutela cautelar foi deferida a pedido da União, autora da demanda. Somente após a concessão da medida, a Petrobras, consoante consignou o Tribunal de origem, "foi admitida na lide na qualidade de litisconsorte ativa superveniente, conforme previsão expressa contida no artigo 17, § 3º, da Lei nº 8.429/1992." (fl. 88, e-STJ). 9. O referido dispositivo da LIA remete ao art. 6º, § 3º, da Lei 4.717/1965, segundo o qual "A pessoa jurídica de direito público ou de direito privado, cujo ato seja objeto de impugnação, poderá abster-se de contestar o pedido, ou poderá atuar ao lado do autor, desde que isso se afigure útil ao interesse público, a juízo do respectivo representante legal ou dirigente". A norma existe para possibilitar ao litisconsorte "atuar ao lado do autor", não tendo lugar quando houver desentendimento entre essas duas partes. 10. No caso dos autos, a manutenção da constrição, como pede a Petrobras, frustra a legítima expectativa das partes que subscreveram o Acordo de Leniência, que versa sobre o objeto deste processo de improbidade administrativa. ACORDO DE LENIÊNCIA E OBRIGAÇÃO DE REPARAÇÃO INTEGRAL DO DANO 11. A pretensão da recorrente não encontra amparo no § 3º do art. 16 da Lei 12.846/2013, segundo o qual "**O acordo de leniência não exige a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.**" 12. O que o Tribunal de origem revogou foi uma tutela cautelar inicialmente deferida para resguardar os direitos invocados pela União na propositura da demanda. Registre-se que somente após o deferimento da medida, publicado em 23.11.2016, a Petrobras foi admitida no feito por decisão publicada em 24.3.2017, e deduziu seus pedidos. 13. Não está em discussão se a celebração do acordo de leniência extinguiu as pretensões de direito material da Petrobras, mas a possibilidade de eventuais direitos da empresa serem usados para manter uma cautelar que, atualmente, contraria o que foi acordado entre as partes. 14. É verdade que no acórdão recorrido se afirmou que, no acordo de leniência, os valores fixados "presumem-se contemplar a integralidade do dano (seja ele material ou moral) não podendo ser exigido por outro órgão (bis in idem) ou sequer ser rediscutido a título de aferir-se se o valor é integral (SEGURANÇA JURÍDICA)." (fl. 98, e-STJ). 15. Ocorre que os motivos da decisão não fazem coisa julgada (CPC, art. 504, I), prevalecendo no acórdão recorrido apenas a sua parte dispositiva, que manteve a decisão da primeira instância que revogou a tutela provisória antes deferida. Registre-se, a propósito, que o Juízo do primeiro grau, em trecho transcrito no acórdão recorrido, corretamente afirmou: "Caso a Petrobras entenda que a União mal fez ao firmar o acordo de leniência que afeta seu patrimônio, deve buscar via adequada para preservar seus direitos." (fl. 88, e-STJ). 16. De fato, se certos prejuízos sofridos pela pessoa jurídica-vítima (p. ex., danos morais individuais ou coletivos; condenações ou composições em ações indenizatórias movidas no exterior) não estiverem - expressa, inequívoca e suficientemente - abarcados pelo acordo celebrado, nada impede, em tese, que a empresa ou o órgão público possa sujeitar suas pretensões ao Poder Judiciário. 17. Destaque-se, por fim, a seguinte afirmação feita pela recorrente: "a Petrobras não participou da elaboração dos termos

do acordo e só tomou conhecimento da sua existência quando foi notificada para se manifestar em relação à possibilidade de aderir ao Acordo de Leniência, no prazo de 2 anos [...] no presente momento estão sendo tomadas as medidas internas pertinentes, com os fins de estudar adequadamente a avença para ao final decidir, de forma devidamente fundamentada, pela adesão ou não adesão." (fls 154, e-STJ). CONCLUSÃO 18. Como afirmou o Ministério Público no parecer exarado nestes autos, "se a Petrobrás S/A aderir, expressamente, ao acordo de leniência não tem sentido as empresas lenientes permanecerem no polo passivo da ação de improbidade e nem revigorar o decreto de indisponibilidade por ausência do interesse de agir. Por outro lado, se houver uma recusa formal do Conselho de Administração da Petrobrás S/A aos termos do ajuste de leniência firmado entre as empresas rés e a União e o MPF, restará a ela unicamente o caminho da impugnação judicial do acordo não assinado por ela no pressuposto de que tal compromisso não seria suficiente para o ressarcimento integral dos danos causados ao ente público." (fl. 448, e-STJ). 19. Seja qual for o caminho escolhido pela empresa recorrente, eventuais postulações devem ser objeto de discussão própria. 20. Recurso Especial não provido. (STJ - REsp: 1878937 PR 2020/0140548-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 09/03/2021, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/04/2021)

A Construtora Odebrecht envolvido no maior escândalo de corrupção do Brasil, em reportagem divulgada em Outubro/2021, que mostra através de planilhas, outros subornos e pagamentos de propina que ocorreram entre 2006 e 2011 no México, veja abaixo a matéria:

No centro do maior escândalo de corrupção do Brasil, a Construtora Odebrecht teve novos esquemas de suborno revelados por investigações jornalísticas no México. Conforme planilhas obtidas pela organização peruana IDL-Repórteres, a empresa realizou pagamentos de propina de pelo menos US\$ 9,2 milhões entre 2006 e 2011 a funcionários do governo mexicano.

A empresa, então, divulgou um comunicado, reafirmando o "compromisso com o Brasil". Foram 950 oitivas realizadas por mais de 100 procuradores, além de um acordo de leniência com o governo federal, em que a empresa reconheceu os danos à administração pública pela prática de corrupção e prometeu colaborar. Por isso, a Odebrecht tem o compromisso de devolver R\$ 6,8 bilhões em 20 anos. A empresa também firmou acordos parecidos no exterior, com autoridades dos Estados Unidos e Suíça, em 2016. À época, a construtora admitiu ter pago mais de US\$ 1 bilhão em propina em 12 países.¹²

Os Acordos de Leniência são normalmente autorizados pelo dirigente máximo de um órgão ou entidade. No Poder Público Federal quem celebra esses acordos é a Controladoria-Geral da União. Além disso, a CGU também pode celebrar esses acordos se houver prejuízo a uma administração estrangeira.

Conclusão, conforme ensina Irene Patrícia Nohara:

O *compliance* representa, portanto, um grande potencial de redução da corrupção, trazendo maior transparência, controlabilidade e parâmetros éticos no relacionamento entre empresa e Poder Público.

¹² Disponível em: <https://noticias.r7.com/brasil/investigacao-revela-novos-subornos-da-odebrecht-no-mexico-2810202> Acesso em: 29/10/2021.

Conforme exposto, o sistema de integridade envolve mais do que simplesmente evitar, mas demanda uma postura proativa da empresa no sentido de fazer o certo por convicção de que se trata da melhor conduta. Assim, a organização não vai apenas se voltar a seguir com conformidade suas regras e regulamentos, mas ela irá atuar alinhada com uma visão e uma missão, mantendo coerência com a sua identidade, sem perder de vista os valores que a inspiram.

Por conseguinte, as medidas de integridade acentuam a responsabilidade social da empresa, o que implica no exemplo e na atuação cidadã da organização. Num futuro não muito distante, ter um programa de integridade efetivo será inclusive um diferencial que resultará na maior contratação da empresa seja no mercado, seja por parte do Poder Público, pois todos serão muito mais diligentes em suas parcerias e contratos, gerando um círculo virtuoso no conjunto de ações que influenciam atitudes de pessoas e demais organizações. Só assim o Brasil poderá se livrar da elevada percepção de corrupção, para melhoria das instituições, no geral, com impacto no seu desenvolvimento socioeconômico. (NOHARA, 2018, p. 240).

3.3 Denúncia Espontânea e suas Consequências - Artigo 138 do CTN

Denúncia espontânea consiste numa modalidade de extinção da punibilidade por infrações, o que significa dizer que através deste instituto o contribuinte consegue se livrar das multas, de acordo com o STJ tanto as multas punitivas, como também as multas moratórias.

No direito tributário existem dois tipos de multa, a primeira a multa moratória e a segunda a multa punitiva. A multa moratória é consequência da inadimplência do contribuinte. Se aplica ao contribuinte que não pagou no tempo devido, logo vai sofrer a imposição de multa moratória, enquanto que a multa punitiva por sua vez, é para o contribuinte que age de má fé, que negligencia ou sonega tributos, por exemplo não declara imposto de renda, sujeito a um valor alto de multa em relação ao valor do crédito.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento à vista do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, ou seja, a responsabilidade é excluída do crédito tributário devido, mesmo que seja decorrente de uma infração, isto é quando o contribuinte se antecipar espontaneamente a atividade fiscalizadora do Estado e confessar o crédito tributário devido, mesmo que uma sonegação, por exemplo, o contribuinte fica livre de penalidade, conforme artigo 138, do Código Tributário Nacional:

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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Objetivo é incentivar a regularização da situação do contribuinte que infringiu a legislação tributária.

Para que a denúncia seja espontânea deve ser realizada antes de iniciar qualquer procedimento fiscalizatório, mesmo que preparatório, logo não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, portanto mesmo que comece um procedimento administrativo mesmo que de investigação o fiscal precisa marcar em processo administrativo, que fica documentado, mesmo que o contribuinte chegue e aborde a autoridade fiscal confessando um crédito tributário que ele sabe que é devido, se já tiver sido iniciado este procedimento fiscal, não vai gozar do benefício legal, de acordo com o artigo 196, do CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Nas palavras de Luciana Ibiapina Lira, perde-se a espontaneidade por parte do contribuinte quando ocorre a não conformidade em relação aos deveres instrumentais, abaixo os resultados:

Três são as principais consequências que decorrem da não conformidade em relação aos deveres instrumentais: (i) algumas obrigações acessórias representam confissões de dívida e, portanto, ensejam a perda da espontaneidade por parte do contribuinte e, conseqüentemente, a perda dessa condição para fins de aplicação do art. 138 do CTN (pagamento sem a incidência de multa), (ii) notificações eletrônicas ou cobranças automáticas de tributos em função das inconsistências de informações consignadas em uma mesma obrigação ou em duas ou mais obrigações, ensejando a instauração de processo administrativo e custos decorrentes do litígio e (iii) aplicação de multas pelo atraso no envio ou pela inexactidão do preenchimento das obrigações. (AGUIAR, 2018, p.112).

Quando o contribuinte adere ao programa de parcelamento, mesmo que haja sonegação, que incida multa e juros no crédito tributário, o indivíduo não poderá usar do benefício da denúncia espontânea.

Na Súmula nº360 do STJ dispõe a respeito da denúncia espontânea frente aos tributos sujeitos aos lançamentos por homologação e dá um alerta para que não se utilize deste benefício para adiar por exemplo o pagamento propositalmente:

"SÚMULA 360 STJ - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Isso acontece porque em um tributo sujeito a lançamento por homologação, espera-se que o contribuinte antecipe a prestação e informações para o Fisco e que essas venham acompanhadas do pagamento. Se porventura apenas o contribuinte prestar as informações sem o pagamento, já está reconhecido a dívida e de sua existência, logo o Fisco não precisará mais se preocupar em constituir o crédito tributário, significa dizer que nessa fase não há mais espontaneidade por parte do contribuinte, de modo que mesmo que ele se apresente ao Fisco antes de qualquer procedimento fiscal, a denúncia espontânea já não trará os efeitos esperados.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO PARCIAL. REMESSA NECESSÁRIA TIDA POR INTERPOSTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. PAGAMENTO ANTERIOR DOS TRIBUTOS E DOS RESPECTIVOS JUROS DE MORA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA, TIDA POR INTERPOSTA, NÃO PROVIDAS. 1. Havendo concessão parcial da segurança, deve haver remessa necessária (art. 14, § 1º, Lei n. 12.016/2009). 2. Caso em que as impetrantes apresentaram declarações retificadoras, para correção de declarações errôneas anteriormente apresentadas, tendo efetuado o pagamento dos tributos devidos, acrescidos de juros de mora, antes mesmo das aludidas retificações. O Fisco não apontou a insuficiência dos pagamentos efetuados pelas impetrantes, salvo quanto à multa moratória, tampouco alegou a deflagração prévia de procedimento fiscal. 3. "A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente" (Tema 385/STJ). 4. Não incidência da Súmula 360/STJ, segundo a qual "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Com efeito, se houve adimplemento anterior às declarações retificadoras, não há que se falar em pagamento intempestivo posterior às denúncias espontâneas. 5. "A sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte" (STJ). 6. Apelação e remessa necessária, tida por interposta, não providas. (TRF-1 - AMS: 00168504620094013300, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, Data de Julgamento: 22/07/2019, OITAVA TURMA, Data de Publicação: 02/08/2019).

Em várias circunstâncias no âmbito do CARF como do Supremo Tribunal de Justiça os contribuintes eram surpreendidos com as decisões contra ou a favor da compensação como forma semelhante ao pagamento na denúncia espontânea, o que causava insegurança jurídica,

porém em 20/01/2021 uma empresa obteve sucesso e conseguiu reverter e tornar a compensação equivalente ao pagamento, e assim entendeu a 3ª Turma do CSRF por meio do ACÓRDÃO Nº 9303-011.117. Um passo importante para o entendimento de futuros julgados, foi a primeira decisão a favor em uma Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).¹³

Decisão **desfavorável** ao contribuinte, STJ - AgInt no REsp: 1308902 PR 2012/0019253-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes. 3. Agravo interno desprovido. (STJ - AgInt no REsp: 1308902 PR 2012/0019253-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 10/04/2018, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/05/2018)

Decisão **favorável** ao contribuinte, STJ - REsp: 1122131 SC 2009/0023247-2, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO. 1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários. 2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal. 3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma

¹³ Disponível em: <https://www.google.com.br/amp/s/g1.globo.com/google/amp/pr/parana/especial-publicitario/roit/guia-de-inteligencia-contabil-e-fiscal/noticia/2021/02/05/uma-luz-no-fim-do-tunel-para-cobranca-de-multa-relativa-a-denuncia-espontanea.ghtml>. Acesso em: 29/10/2021

pletora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005. 4. **Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito).** Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9o. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso. 5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06. 6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feição moderador. 7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (STJ - REsp: 1122131 SC 2009/0023247-2, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 24/05/2016, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/06/2016) (grifo nosso)

Decisão **favorável** ao contribuinte STJ - REsp: 1136372 RS 2009/0075939-9, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.136.372 - RS (2009/0075939-9) RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL RECORRIDO : CONSTRUTORA SULTEPA S/A ADVOGADO : LUIZ RICARDO DE AZEREDO SÁ E OUTRO (S) RECORRIDO : CONSTRUTORA SULTEPA SA DECISÃO Recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea a da Constituição Federal, contra acórdão da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE GUIAS DARF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. COMPENSAÇÃO. 1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta. 2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa. 3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a

cobrança do crédito. 4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal. 5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. 6. A multa, por força do art. 113, § 1º, do CTN, é alçada à categoria de obrigação tributária principal, submetendo-se ao mesmo regime de constituição, inscrição em dívida ativa e execução dos tributos. Tornando-se irrelevante a distinção doutrinária quanto à natureza jurídica da multa, é possível a compensação, desde que o encontro de contas seja feito perante o ente responsável pela arrecadação, fiscalização e lançamento do tributo." (fls. 207/208). A insurgência especial esta fundada na violação dos artigos 138 e 113, parágrafos 2º e 3º, do Código Tributário Nacional: "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 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." "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. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração." E teriam sido violados, porque: "(...) Ora, não efetuado o pagamento do tributo devido, mas apenas o pagamento de valor que a parte entendeu como correto, ou seja, sem a multa moratória, descabida a aplicação da denúncia espontânea, em frontal afronta ao disposto nos artigos retro transcritos. A recorrida entende indevida a multa moratória, alegando que, no caso de mera inadimplência, ao efetuar o pagamento em momento anterior a qualquer atividade do Fisco, estaria caracterizada a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. Sem razão, contudo, considerando que a multa moratória não deve ser excluída em face da denúncia espontânea, que, consoante estabelece o artigo 138, está relacionada à responsabilidade por infrações. Isto porque a multa moratória não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, como refere o eminente tributarista Ruy Barbosa Nogueira: (...) Não merece prosperar, portanto a pretensão da recorrida de eximir-se do pagamento da multa moratória, sob a alegação de que efetuou o pagamento espontaneamente. Ora, o recolhimento do tributo se deu fora do prazo, estando sujeito ao acréscimo da multa moratória, não se tratando, no caso, de aplicação de multa de ofício, hipótese em que deveria ser observado o disposto no artigo 138 do CTN. Trata-se no presente caso, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cujo montante foi recolhido fora do prazo legalmente previsto, mas espontaneamente pago pelo contribuinte. Em tal hipótese, não há se falar em multa punitiva, mas, sim, de aplicação da multa moratória, porque prevista em lei, como medida de garantia indenizatória. (...) " (fls. 213/215). Alega, ainda, violação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96: "Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação." E teria sido violado, porque: "(...) Outrossim, vale seja recordado que a legislação

prevê que em casos como o dos autos, em que exista débito tributário impago e informado pelo contribuinte, através de declaração de compensação, não é necessário o lançamento do débito, uma vez que devidamente confessado. Desse modo, havendo previsão normativa afirmando a suficiência da declaração do contribuinte a respeito de sua situação fiscal, é legítima a recusa da Fazenda em reconhecer a espontaneidade do recolhimento. Porque a espontaneidade implica, isto sim, em pagamento do débito ao mesmo tempo que o confessa. Assim, se há legislação tornando dispensável o lançamento e considerando formalizado o crédito tributário, em documento que se tem o valor de confissão de dívida, não há como se exigir o lançamento fiscal para caracterizar a exigibilidade da multa. De outro viés, fica afastada, por certo, eventual multa de ofício, eis que o contribuinte declarou dever o tributo. Mas, como já dito acima, multa de ofício não se confunde com multa moratória, esta última devida simplesmente pelo pagamento a destempo, da mesma forma como é devida a multa nas hipóteses em que se atrasa o pagamento de prestações outras, tais como cartões de crédito, condomínio, prestações habitacionais, etc. (...)" (fl. 219). Tudo visto e examinado, decido. Esta é a letra do acórdão recorrido, particularmente a parte em que o Tribunal a quo afirma que o contribuinte efetuou o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório do Fisco ou antes, sequer, da entrega da respectiva declaração tributária: "(...) A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. O que ocorre, na verdade, é que a declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na PER/DCOMP. Em outras palavras, até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. Este entendimento coaduna-se com a jurisprudência deste Tribunal e do STJ, consoante os acórdãos a seguir transcritos: (...) In casu, a autora promoveu o pagamento em guias DARF e a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal. Resta configurada, por conseguinte, a denúncia espontânea, fazendo jus à restituição dos valores pagos a título de multa moratória. (...)" (fls. 203/205). Nesse passo, verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, eis que não houve a constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar a ocorrência de algum erro na operação de compensação. A propósito, destaco os seguintes precedentes, referentes à caracterização da denúncia espontânea: "PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO. 1. O acórdão embargado, afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação (IRRF), tendo o ora embargante recolhido o imposto no dia seguinte ao vencimento, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo, bem como antes da entrega da DCTF referente ao débito em questão. 2. Não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo. Esse é o entendimento pela

Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, que impõe sua adoção aos casos análogos como o presente. 3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso especial."(EDcl no REsp 1055853/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 23/04/2009 - nossos os grifos)."

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual (a) a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ. 2. Entretanto, conforme também registrado naquele precedente, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo. 3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 07 desta Corte. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (REsp 932.109/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 17/12/2008 - nossos os grifos). É possível extrair tal entendimento, a contrario sensu, do Recurso Especial nº 886462/RS, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, assim ementado: "TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ. 1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido . 2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (REsp 886462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008). No tocante à validade e eficácia imediata do pedido de compensação, colaciono os seguintes precedentes: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO NÃO DECIDIDO PELO FISCO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - POSSIBILIDADE. 1. O pedido de compensação na esfera administrativa, mesmo anteriormente à nova redação do art. 74 da Lei 9.430/96, suspende a exigibilidade do crédito tributário porque enquanto pendente discussão administrativa, a dívida carece de certeza (existência) e exigibilidade. Precedente da Primeira Seção. 2. A processualidade administrativa é instrumento de acertamento do crédito tributário, além de conferir legitimidade ao

título extrajudicial fazendário (CDA) pela participação em contraditório do contribuinte, razão pela qual se lhe deve render toda a eficácia possível. 3. Recurso especial provido."(REsp 972.531/AL, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 27/11/2009). "TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - COMPENSAÇÃO - HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA PELA ADMINISTRAÇÃO - RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO - FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. 1. As impugnações, na esfera administrativa, a teor do CTN, podem ocorrer na forma de reclamações (defesa em primeiro grau) e de recursos (reapreciação em segundo grau) e, uma vez apresentadas pelo contribuinte, têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão em torno da extinção do crédito tributário em razão da compensação. 2. Interpretação do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão da exigibilidade da exação quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta. 3. Nesses casos, em que suspensa a exigibilidade do tributo, o fisco não pode negar a certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN. 4. Embargos de divergência providos." (EREsp 850332/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/05/2008, DJe 12/08/2008). Uma vez configurada a denúncia espontânea no presente caso, passo à análise da outra questão suscitada pela recorrente, qual seja, a de que a denúncia espontânea não exclui o contribuinte do pagamento da multa moratória. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que o artigo 138 do CTN, ao ressaltar o contribuinte do pagamento de multa, não fez diferenciação entre multa punitiva e a multa moratória, motivo pelo qual não cabe ao intérprete fazê-lo, pena de restrição indevida do âmbito de incidência normativo. Nesse sentido: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE, INCLUSIVE SUMULADA, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. Consoante enuncia a Súmula 360/STJ, "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"(grifou-se). 2. Nos presentes autos, o Tribunal de origem deixou consignado que, "na hipótese dos tributos lançados por homologação não há se falar na não-incidência da multa moratória", tendo sido citado, inclusive, um precedente desta Corte Superior, no sentido de que, "nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória". No entanto, a Turma Regional nada mencionou sobre o momento da entrega das declarações - GFIPs -, se antes ou depois dos pagamentos extemporâneos. Registre-se que, no caso em apreço, a questão da denúncia espontânea abrange, inclusive, o pagamento extemporâneo de contribuições previdenciárias referentes ao período anterior a 1º de janeiro de 1999, data a partir da qual passou a exigir-se a entrega da GFIP. Logo, caberia ao INSS demonstrar se houve prévia declaração dos débitos relativos às contribuições previdenciárias, as quais se classificam como tributos sujeitos a lançamento por homologação, ônus do qual a autarquia previdenciária não se desincumbiu. 3. Esta Corte Superior possui orientação jurisprudencial firmada no sentido de que o art. 138 do Código Tributário Nacional não estabelece distinção entre multa moratória e multa punitiva com o objetivo de excluir apenas esta última no caso de denúncia espontânea. 4. Ao contrário do que pretende fazer crer a agravante, não se trata de parcelamento, conforme ficou esclarecido pelo Tribunal de origem, no julgamento dos primeiros embargos declaratórios. 5. Agravo regimental desprovido."(AgRg nos EDcl no REsp 1022410/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 17/06/2009). "TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECLARAÇÃO DE TRIBUTOS APÓS O VENCIMENTO DA DÍVIDA, MAS ANTES DE QUALQUER INICIATIVA DE FISCALIZAÇÃO PELO FISCO - AUSÊNCIA DE

IMPUGNAÇÃO OPORTUNA DO FISCO - VEDAÇÃO À INCURSÃO NA MATÉRIA FÁTICA - RECONSIDERAÇÃO - CABIMENTO - AGRAVO REGIMENTAL - MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. 1. É ônus do réu a comprovação de fato impeditivo ao direito do autor, no caso a declaração tributária. 2. Não abstraída a existência de declaração tributária no acórdão recorrido, competia à parte interessada provocar a instância originária por meio do recurso cabível, sendo vedado em recurso especial a incursão no acervo fático-probatório ou a adoção de alegação da parte sem a comprovação respectiva. 3. Inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas. 4. Agravo regimental não provido." (AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1043384/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009). "TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CASO LÍDER - REsp 962.379/RS - INAPLICABILIDADE - COFINS - DÉBITO RECOLHIDO COM JUROS DE MORA ANTES DA APRESENTAÇÃO DA DCTF - CONFIGURAÇÃO - PRECEDENTES - RECURSO PROVIDO PELA VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E PELA DIVERGÊNCIA. 1. O REsp 962.379/RS, caso líder na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, é inaplicável ao presente caso porque aqui se questiona a configuração da denúncia espontânea pelo pagamento a destempo, mas antes da entrega da DCTF, enquanto que lá se discutia a existência de denúncia espontânea de crédito já declarado e pago a destempo. 2. Esta Corte entende que não se mostra espontâneo o pagamento efetuado após a declaração do fato gerador, pois neste caso o contribuinte age em função de dever legal, além de que o procedimento de constituição do crédito já se iniciou. 3. Inexistindo prévia declaração e ocorrendo o pagamento integral da dívida com os juros de mora, configurada esta a denúncia espontânea, devendo ser excluída a sanção pela infração tributária: a multa, moratória ou punitiva. Precedentes. 4. Recurso especial provido pelo duplo fundamento." (REsp 1094945/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009). Pelo exposto, com fundamento no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 15 de dezembro de 2009. Ministro Hamilton Carvalhido, Relator (STJ - REsp: 1136372 RS 2009/0075939-9, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Publicação: DJ 02/02/2010)

4 COMPLIANCE COOPERATIVO

4.1 *Compliance* Cooperativo e suas vantagens

Um dos aspectos mais importantes do desenvolvimento da sociedade brasileira hoje está ligado ao cooperativismo, ou seja a iniciativa do cooperativismo no Brasil trouxe uma série de ramos de desenvolvimento, logo percebe-se que o cooperativismo é essencial na economia e o *Compliance* concilia perfeitamente com essa cultura da cooperação.

A lógica do *Compliance* Cooperativo é saber trabalhar essencialmente com construção, com compreensão e com alteridade, em conjunto com a transparência, integridade, ética e cooperação, no combate à corrupção e melhores processos, entre o Fisco e o contribuinte, objetivando o melhor do Brasil e uma relação aprimorada.

Essa mudança de comportamento tanto da Fazenda Pública, quanto do contribuinte vem ao longo dos anos, se pensar no sistema tributário brasileiro é considerado novo, havia muita imposição, portanto o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte era baseado na hierarquia e na autoridade, com desconfianças para ambos os lados.

Carlos Otávio Ferreira de Almeida, ensina:

A despeito do enorme desafio às autoridades fiscais brasileiras, a quem compete o primeiro passo na elaboração de boas práticas – como conduta transparente e amigável, aconselhamento tempestivo e oportuno – capazes de reduzir controvérsias e evitar despesas desnecessárias por parte dos contribuintes, fato é que ambos os lados têm a ganhar com a efetivação de uma relação baseada na cooperação.

Em último grau, o País também ganha.

A consagração do *compliance* cooperativo não deverá ser fácil, contudo. Além de exigir do fisco, motivação e vontade suficientemente grandes para promover séria modificação na mentalidade reinante na administração, este novo paradigma também exigiria a implantação de amplo e efetivo programa de educação fiscal, dotando o cidadão brasileiro de consciência contributiva.

É forçoso reconhecer que apenas a via dos ingressos não é suficiente para a superação dos óbices brasileiros ao desenvolvimento, especialmente pela reiterada irresponsabilidade nos gastos públicos, que minam, pela coluna ao lado, os esforços de agentes arrecadadores e contribuintes pagadores. Entretanto, é possível melhorar a relação de confiança entre fisco e contribuinte e desencadear outros fatores positivos quanto à conformidade, num autêntico ciclo virtuoso, de estímulo econômico ao País.¹⁴

4.2 Programa de apoio à Conformidade Tributária (Nos Conformes)

No Estado de São Paulo foi aprovado um programa de conformidade pública fiscal

¹⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 02 p.58-82 - 2017.

(Lei Complementar nº1.320/2018), através do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, Nos Conformes, com soluções que beneficiam a todos e que aprimorou o relacionamento com os contribuintes, após debates entre a Secretaria da Fazenda, a sociedade empresarial e as instituições de ensino. Uma das medidas é a classificação por perfil de risco, ou seja, pelo *ranking* de contribuintes (classificação de contribuintes), “A pirâmide de risco conta com 6 categorias, entre A+ e E, que indicam a classificação dos contribuintes do ICMS”¹⁵, incentivando os que praticam a concorrência leal e estimulando todo o mercado a regularidade fiscal, além disso estão programados eventos de orientação tributária com atividades voltadas ao esclarecimento das dúvidas dos contribuintes relativas ao IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação) e ao ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). Diversas ferramentas serão disponibilizadas para incentivar a autorregularização, nesse âmbito as ações de conscientização já estão sendo realizadas, destacando a importância do credenciamento ao domicílio eletrônico do contribuinte, o DEC, fazendo com que a Fazenda se comunique de forma rápida e segura, assim a empresa espontaneamente pode corrigir uma informação inconsistente, sem sofrer penalidade.

“Além disso, no âmbito da Lei de Estímulo à Conformidade Tributária, o Fisco já vem adotando uma postura mais orientativa, instruindo e auxiliando os contribuintes que desejam estar em conformidade a se autorregularizarem e, ao mesmo tempo, não deixa de aplicar a força da lei para os que não cumprem com suas obrigações tributárias.”¹⁶

Há também uma equipe de cobrança focada no contato com empresas em dificuldade de regularização, intensificando os esforços em uma ação mais incisiva para recuperar dívidas, com maior previsão de comportamento. A medida é positiva e inovadora em todo o país, a expectativa é ter um ambiente de negócio mais justo em todo Estado, com maior segurança jurídica, simplificação, concorrência leal, diminuição dos custos, boa prática e boa fé, favorecendo ainda mais investimentos à média e longo prazo. Tornando um ambiente de confiança e de mais comunicação entre o contribuinte e o Fisco.

¹⁵ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em: 29/10/2021

¹⁶ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em: 29/10/2021

5 CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

5.1 Com base na Lei 8.137, de 1990, a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na Lei nº 8.137/90, que traz disposições acerca de condutas que buscam suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório.

Os crimes são divididos em duas seções, a primeira é o crime praticado por particulares e a segunda é o crime praticado por funcionários públicos. No que se refere os crimes praticados por particulares, mais precisamente é o contribuinte ou responsável, ou seja, o indivíduo que tem a obrigação de pagar o tributo de acordo com a legislação tributária, este último com normas traçadas, desse modo não se admite no direito brasileiro a responsabilização penal da pessoa jurídica por crimes contra a ordem tributária, porém pode os seus representantes se valerem da pessoa jurídica para a prática de infração tributária (infração penal).

Neste caso, tendo dificuldade de individualização da conduta, a jurisprudência inclusive de Tribunais Superiores admite uma denúncia mais genérica, que não detalha com minúcias as ações de cada denunciado, é necessário demonstrar ainda que de maneira sutil o vínculo entre a conduta e o fato delituoso.

Nos crimes de sonegação fiscal, a responsabilidade penal recai somente sobre os agentes que efetivamente empregam, de forma livre e consciente, fraude para fins de suprimir ou reduzir crédito tributário.

A Jurisprudência do STJ - RHC nº 112.264/PE do relator Min. Reynaldo Soares da Fonseca, DJ 19.11.2019, onde pode ir em busca de bens dos sócios desconsiderando a personalidade jurídica.

Já os crimes praticados por funcionários públicos, são crimes próprios, tendo em vista ser funcionário público com atribuição na área fiscal, além disso nada impede que ocorra concurso de agentes, ou seja, um particular participa de um crime próprio cometido por um funcionário público, mesmo que não seja contribuinte.

Vale lembrar que o sujeito passivo nas duas modalidades de crime é o Estado e o bem jurídico tutelado é a ordem tributária e erário, desse modo nos crimes contra a ordem tributária havendo o pagamento integral do tributo, ocorre a extinção da punibilidade, que foi uma opção do legislador em preferir o recebimento tributário a pretensão punitiva criminal,

por outro lado na hipótese de parcelamento do débito a punibilidade não é imediatamente extinta, haverá suspensão da ação penal desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal, de acordo com o art. 83, §2º, da Lei nº9.430/1996.¹⁷

Para que haja responsabilidade criminal dos sócios, administradores, etc, é necessário que a autoridade fazendária noticie o Ministério Público acerca da prática de crime contra a ordem tributária, o que é feito através da representação fiscal para fins penais. “A representação fiscal nada mais é do que a comunicação entre as Fazendas e o Ministério Público, informando que existe a constituição definitiva do crédito tributário e que constatarem indícios de crime, seja ele decorrente do término do processo administrativo ou quando constatado que o agente na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária não recolhe aos cofres públicos os valores devidos dentro do prazo legal.”¹⁸

¹⁷ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

¹⁸ Disponível em: <https://dtadvogados.com.br/insights/entenda-um-pouco-mais-sobre-os-crimes-tributarios-o-que-e-a-representacao-fiscal-para-fins-penais-e-em-qual-momento-pode-ser-expedida-a-notificacao-ao-ministerio-publico/>. Acesso em: 30/10/2021

CONCLUSÃO

Através do estudo apresentado, compreende-se a importância do *compliance* tributário, principalmente pelo Brasil possuir um sistema tributário complexo, burocrático em conjunto a crise e a concorrência. Foram demonstradas algumas estratégias e ferramentas a serem aplicadas dentro das organizações, de modo a mitigar riscos, cumprir as exigências impostas, aumentar oportunidades e trazer benefícios.

Quando se fala em *compliance* tributário na gestão das empresas, avaliamos processos, procedimentos, de mecanismos necessários para que tanto as obrigações principais e as obrigações acessórias sejam cumpridas em conformidade com a legislação de regência, ou seja, em conformidade com as regras estabelecidas pelo ente fiscalizador, objetivando o aumento de oportunidades e minimizar riscos.

Para evitar problemas com o Fisco é essencial estruturar processos internos eficientes, compreender as mudanças nas leis brasileiras, para evitar qualquer questionamento fiscal e multas.

Foi demonstrado no presente estudo as consequências das empresas que possuem Programa de apoio à Conformidade Tributária (Nos Conformes) e *Compliance* Cooperativo e suas vantagens.

Independentemente do porte ou do segmento, a empresa precisa analisar todas as composições necessárias pela legislação e o *compliance* tributário é uma ferramenta essencial nos dias atuais.

Portanto, o objetivo maior deste estudo é evitar penalidades e manter credibilidade perante a sociedade, com o cumprimento das normas legais e com isso gerar eficiência na gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

ACTION 13: *Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Disponível em: *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Acesso em: 15/05/2021.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. **Revista Direito Tributário Internacional** Atual nº 02-2017.

BRASIL tem mais de 790 mil normas vigentes; foram mais de 6 mil editadas desde a CF/88. Migalhas, 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/313899/brasil-tem-mais-de-790-mil-normas-vigentes--foram-mais-de-6-mi-editadas-desde-a-cf-88>. Acesso em: 16/05/2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Compliance no Direito Tributário**. – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

CLASSIFICAÇÃO de Contribuintes. Fazenda e Planejamento. Governo do Estado de São Paulo, 2021. Disponível em: *Classificação de Contribuintes*. Acesso em: 29/10/2021.

COMPLIANCE Aplicado à Gestão da Empresa. KPMG, 2020. Disponível em: *Compliance Aplicado à Gestão da Empresa*. Acesso em: 15/05/2021.

EM três anos da Lei Anticorrupção, MS já se iguala a SP em número de punições aplicadas. Governo do Estado do Mato Grosso do Sul, 2021. Disponível em: <http://www.ms.gov.br/em-tres-anos-da-lei-anticorruptao-ms-ja-se-igual-a-sp-em-numero-de-punicoes-aplicadas/>. Acesso em: 10/10/2021.

ENTENDA um pouco mais sobre os crimes tributários: O que é a representação fiscal para fins penais e em qual momento pode ser expedida a notificação ao Ministério Público?. Duarte Tonetti Advogados, 2020. Disponível em: ENTENDA UM POUCO MAIS SOBRE OS CRIMES TRIBUTÁRIOS: O que é a representação fiscal para fins penais e em qual momento pode ser expedida a notificação ao Ministério Público? | Duarte Tonetti. Acesso em: 30/10/2021

INVESTIGAÇÃO revela novos subornos da Odebrecht no México. R7 Brasília., 2021. Disponível em: <https://noticias.r7.com/brasilia/investigacao-revela-novos-subornos-da-odebrecht-no-mexico>. Acesso em: 29/10/2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Compliance das Normas Tributárias: Como evoluímos e para onde ainda devemos ir?** . – 1ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

SAIBA o que é *Compliance* Tributário e sua importância para as empresas brasileiras. FBT. Disponível em: *Saiba o que é Compliance Tributário e sua importância para as empresas brasileiras* » FBT. Acesso em: 15/05/2021.

TABELA Atual de Exercícios - 2021. Hiper Serviços, 2021. Disponível em: <http://www.hiperservicos.com.br/tabela-atual/>. Acesso em: 10/10/2021.

UMA luz no fim do túnel para cobrança de multa relativa à denúncia espontânea. G1. Guia de Inteligência Contábil e Fiscal, 2021. Disponível em: <https://www.google.com.br/amp/s/g1.globo.com/google/amp/pr/parana/especial-publicitario/roit/guia-de-inteligencia-contabil-e-fiscal/noticia/2021/02/05/uma-luz-no-fim-do-tunel-para-cobranca-de-multa-relativa-a-denuncia-espontanea.ghtml>. Acesso em: 29/10/2021.

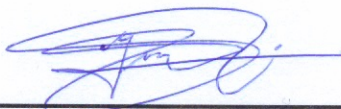
VEJA o ranking dos 10 produtos com mais impostos no Brasil. Contábeis, 2021. Disponível em: [Veja o ranking dos 10 produtos com mais impostos no Brasil](#). Acesso em: 10/10/2021.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Ester Lee, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31956467, período matutino, turma E, tendo realizado o TCC com o título: *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO APLICADO À GESTÃO DA EMPRESA E SUA IMPORTÂNCIA, sob a orientação do Professor Ms. Edmundo Emerson de Medeiros, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2021.



Assinatura do discente