

## Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte

*Cooperative compliance between the tax authorities and the taxpayers*

Grace Ladeira Garbaccio<sup>1</sup>

Rogéria Vieira Nunes<sup>2</sup>

**RESUMO:** Este artigo analisa a importância do sistema de *compliance* cooperativo entre fisco e contribuinte na manutenção dos direitos cívicos, devido a ineficiência do modelo vigente de fiscalização. O estudo propõe a implementação de um novo sistema que aproxime a administração tributária e os contribuintes para incentivar o adimplemento voluntário e o cumprimento das normas fiscais. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, prezando pelas literaturas especializadas e pesquisas empíricas. Os resultados demonstraram a

- 
- 1 Pós-doutora em Direito pela Université Côte d'Azur/Nice e em Administração pela École de Management de l'Université Paris 1 - Panthéon Sorbonne. Mestre e Doutora em Direito pela Université de Limoges/França, doutorado devidamente reconhecido pela UFSC.
  - 2 Mestre em Direito - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP. Graduada em Direito pela Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD e graduada em Licenciatura Plena em Geografia pela Universidade Estadual de Feira de Santana-UEFS. É especialista em Direito Tributário pela Faculdade Venda Nova do Imigrante - FAVENI e especialista em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Anhanguera - UNIDERP.

importância de uma administração fiscal que auxilie o contribuinte, priorizando o diálogo e a solução preventiva de conflitos para criar uma relação de confiança, além da concreta possibilidade de redução de custos com litígios fiscais para o Estado. A implementação de um modelo de regulamentação fiscal cooperativa permitiria o crescimento do adimplemento voluntário das obrigações tributárias e reduziria a insegurança, em vista do ganho em certeza e clareza, por meio de um serviço coordenado em conjunto com a administração fiscal.

**Palavras-chave:** Administração Tributária; Cooperação; *Compliance*.

**ABSTRACT:** This article analyzes the importance of the cooperative Compliance system between tax authorities and taxpayers in maintaining civil rights, due to the inefficiency of the current inspection model. The study proposes the implementation of a new system that brings together the tax administration and taxpayers to encourage voluntary compliance and compliance with tax rules. The methodology used was bibliographical research, emphasizing specialized literature and empirical research. The results demonstrated the importance of a tax administration that helps the taxpayer, prioritizing dialogue and the preventive solution of conflicts to create a relationship of trust, in addition to the concrete possibility of reducing costs with tax litigation for the State. The implementation of a model of cooperative tax regulation would allow for the growth of voluntary compliance with tax obligations and would reduce insecurity, in view of the gain in certainty and clarity, through a service coordinated together with the tax administration.

**Key words:** Tax Administration; Cooperation; Compliance.

## INTRODUÇÃO

A crise econômica e o *déficit* fiscal na Administração Pública levaram a uma reflexão sobre o sistema fiscal vigente, buscando correções de falhas e modificações em sua estrutura para melhorar o cumprimento dos procedimentos fiscais e diminuir a elisão fiscal, o planejamento fiscal abusivo e o litígio entre o fisco e os contribuintes.

Para garantir um sistema tributário mais justo e eficaz, é necessário aumentar a participação da sociedade no custo do erário público, promovendo uma percepção de solidariedade e cooperação social. A exaltação é fundamental para a manutenção dos direitos fundamentais e o desenvolvimento social, mas a sobrecarga de imposição tributária sobre os menos favorecidos pode ameaçar a salvaguarda do regime fiscal e a estrutura social. Nesse contexto, é necessário reformular as normas sociais por meio de um modelo de regulação fiscal cooperativa, incentivando o cumprimento das obrigações fiscais não só pelo viés punitivo, mas também por meio do direito *premier* ou *recompensatório* estadual.

A integração do *compliance* junto à Administração Pública, por meio da Lei Anticorrupção nº 12.846/13 e do Decreto nº 8.420/15, é uma forma de promover o comportamento de *compliance* e reduzir a incidência de práticas de corrupção. Para garantir o cumprimento das normas tributárias e alcançar a justiça fiscal, é preciso promover um *compliance* cooperativo entre o fisco e o contribuinte, por meio de uma boa governança corporativa e políticas de incentivo ao comportamento em conformidade com as regras tributárias.

O sistema fiscal vigente tem enfrentado desafios com a crise econômica e o *déficit* fiscal na Administração Pública, o

que evidencia a necessidade de correções e aprimoramento em sua estrutura. É necessário promover a participação da sociedade no custeio do erário público para alcançar um sistema tributário mais justo e eficaz, que contribua para a construção de uma sociedade mais inclusiva e igualitária.

Nesse sentido, é importante criar um modelo de regulação fiscal cooperativa que incentive o cumprimento das obrigações fiscais, não apenas por meio de punições, mas também por meio de recompensas estatais. A Administração Pública deve atuar para reduzir o inadimplemento das obrigações fiscais e promover o comportamento de *compliance*, inclusive por meio da formatação adequada do sistema tributário, com políticas de incentivo ao comportamento em *compliance* com as regras tributárias.

Essa abordagem cooperativa entre o fisco e o contribuinte, baseada em um *compliance* fiscal e em uma boa governança corporativa, pode garantir o cumprimento das normas tributárias e alcançar a justiça fiscal. É relevante estudar esse tema, pois a administração tributária necessita cada vez mais de recursos e a implementação de um sistema fiscal cooperativo pode contribuir para o crescimento voluntário do adimplemento das obrigações tributárias, além de aproximar a relação entre o fisco e o contribuinte.

## 2. COMPLIANCE NO BRASIL

### 2.1 Conceito e evolução histórica

*Compliance* é uma prática de conformidade que visa garantir o cumprimento de normas, leis e regulamentos internos e externos de uma organização. Em outras palavras, o objetivo do *compliance* é prevenir, detectar e corrigir condutas que possam gerar riscos legais, financeiros, reputacionais ou operacionais. A pretensão, neste artigo, é evidenciar o foco

do *compliance* tributário e administrativo no Estado brasileiro.

A evolução histórica do *compliance* remonta a década de 1970, quando surgiram os primeiros escândalos financeiros envolvendo empresas e governos. Com a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos em 2002<sup>3</sup>, o *compliance* ganhou destaque como uma ferramenta essencial para prevenir a fraude contábil e assegurar a transparência nas demonstrações financeiras.

Com efeito, surgido como importante elemento no combate ao crime de corrupção, o termo *compliance* advém do verbo em inglês “*to comply*”, que significa, em tradução livre, cumprir e obedecer. Desse modo, quando do seu surgimento, era entendido como o cumprimento estrito do ordenamento jurídico.

A partir daí a prática do *compliance* se expandiu para outras áreas, como a prevenção da corrupção, lavagem de dinheiro, segurança da informação, proteção de dados pessoais, entre outras. Em 2013, foi publicada a *International Organization for Standardization (ISO) 19600*, norma internacional que estabelece diretrizes para sistemas de gestão de *Compliance*.

No contexto brasileiro, a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013) foi um marco na disseminação do *compliance*, pois estabeleceu a responsabilidade objetiva das empresas por atos de corrupção e previu a possibilidade de redução de multas em caso de implementação de programas de *compliance* efetivos.

---

3 O que é e quando foi criada a lei Sarbanes-Oxley? Promulgada nos Estados Unidos em julho de 2002, ela é uma lei estadunidense que visa proteger os investidores de empresas de capital aberto de possíveis fraudes financeiras. Disponível em: <https://www.accountfy.com/blog/lei-sarbanes-oxley-aprimorando-a-prestacao-de-contas#:~:text=O%20que%20C3%A9%20e%20quando,aberto%20de%20poss%C3%ADveis%20fraudes%20financeiras>

Desde então, o *compliance* tem se tornado cada vez mais relevante para empresas e órgãos públicos no Brasil. Constata-se, assim, que este conceito vem se expandindo, de modo que o seu campo de atuação vai muito além da esfera penal.

Atualmente, tal conceito atinge diversas áreas jurídicas e não jurídicas, não se limitando ao simples atendimento rigoroso à legislação, uma vez que passou a buscar não somente o cumprimento da lei, mas também a consonância com os princípios da empresa, alcançando a moral, a ética e a transparência na condução dos negócios e em todas as atitudes dos colaboradores. Dessa forma, o *compliance*, no mundo corporativo, nada mais é do que a organização ou a empresa “estar em conformidade” com a lei, diretrizes, princípios e regulamentos internos e externos que envolvem a sua atividade.

O programa de *compliance*, por seu turno, é justamente o instrumento que vai viabilizar e garantir esse “estar em conformidade”. Este pode ser entendido como um mecanismo atrelado às práticas de governança corporativa, ou seja, atrelado ao sistema em que as organizações e as empresas são administradas, monitoradas e incentivadas, abrangendo o relacionamento entre todos os integrantes, desde os sócios e empregados até as demais partes interessadas (*stakeholders*<sup>4</sup>).

Em outras palavras, as práticas de governança corporativa são transformadas em princípios e orientações que contribuem para a qualidade de gestão das organizações e

---

4 *Stakeholder* é uma pessoa ou grupo que possui participação, investimento ou ações, e que possui interesse em uma determinada empresa ou negócio. O inglês *stake* significa interesse, participação, risco. Enquanto *holder* significa aquele que possui. *Stakeholder* também pode significar partes interessadas, sendo pessoas ou organizações que podem ser afetadas pelos projetos e processos de uma empresa. In: BEZERRA, Filipe. *Stakeholder: do significado à classificação*. Portal Administração, 2014, p. 25.

empresas, objetivando a perpetuação do seu valor econômico a longo prazo. Dessa maneira, a governança corporativa é uma espécie do gênero que detém a responsabilidade de assegurar que a organização ou a empresa esteja em conformidade com os seus valores e diretrizes<sup>5</sup>.

O programa de *compliance*, portanto, surge como o instrumento capaz de efetivar as políticas internas das empresas estabelecidas por meio da governança corporativa. Nesse sentido, o Decreto nº 8.420/15, que regulamenta a Lei Anticorrupção<sup>6</sup>, refere-se ao programa de *compliance* como “programa de integridade”, conceituando-o no artigo 41<sup>7</sup>.

Observa-se que a conceituação do programa de *Compliance*, expressa em nosso ordenamento jurídico pátrio, está disciplinada no referido decreto, prescrevendo que o objetivo do programa de integridade seria detectar e sanar irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, tendo em vista, que o *Compliance*, nessa perspectiva, é visto como um elemento minimizador da aplicação de sanções penais contra empresas e organizações privadas que contratem com a Administração Pública.

Considerando-se os aspectos mencionados, podemos afirmar que o *Compliance*, materializa-se com a criação de procedimentos e normas essencialmente éticas e comportamentais que devem ser respeitadas e observadas por todos, não só os integrantes da empresa, como também pelos

---

5 ANDRADE, 2017.

6 BRASIL. Lei Federal nº 12.846/13.

7 Artigo 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

*stakeholders*, além da implementação de mecanismos capazes de prevenir, detectar e remediar condutas ilícitas ou que não coadunem com os princípios e diretrizes da empresa estabelecidos no ordenamento interno, visando atender a sua essencialidade - que é estar em conformidade.

Nos últimos anos, o *Compliance* tem figurado no topo da lista de prioridades das empresas, em face do reconhecimento do papel fundamental da iniciativa privada na prevenção do ilícito e da manutenção do ambiente corporativo pautado na conformidade com as normas e princípios, sendo, em um primeiro momento, impulsionado pela crescente legislação anticorrupção ao redor do mundo<sup>8</sup>.

No âmbito do direito internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é uma instituição internacional e intergovernamental que agrupa os países mais industrializados da economia mundial. A Convenção da OCDE, sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, tem criado instrumentos legais, a exemplo da que foi assinada em 1997, nos quais são definidas as obrigações dos governos, das empresas, dos contadores públicos, dos advogados e da sociedade civil nas nações signatárias do Tratado<sup>9</sup>.

Desse modo, cabe destacar que o *Good Practice Guidance on Internal Controls, Ethics and Compliance* (em português conhecido como “Boas Práticas da OCDE”), documento adotado em 2010, é uma espécie de manual que um programa de *Compliance* efetivo deve seguir e, apesar de sua adoção não

---

8 MAEDA, 2013.

9 A Convenção define que qualquer pessoa jurídica ou física, independentemente da cidadania, está sujeita às proibições antissuborno, no relacionamento com um funcionário público estrangeiro no território de um Estado signatário da Convenção da OCDE. GIOVANINI, 2014, p. 36.

ser obrigatória, tem servido como parâmetro para autoridades e empresas ao redor do mundo. O FCPA (*Foreign Corrupt Practices Act*), foi promulgado em 1977, pelo Congresso dos Estados Unidos da América, com disposições antissuborno<sup>10</sup>, para regular as relações comerciais de empresas americanas com Estados estrangeiros.

Lado outro, a referida Lei norte americana é transnacional, ou seja, é aplicável a todas as pessoas jurídicas e físicas dos EUA ou estrangeiras que tenham qualquer conexão com o território estadunidense. Neste contexto, a partir das recomendações da OCDE, o FCPA passou a regular práticas anticorrupção dispondo, também, acerca da obrigatoriedade de práticas de contabilidade (*accountingprovisions*) que seriam os controles e registros financeiros de todas as operações de empresas de capital aberto. Dessa forma, caso as empresas mantenham a *accountingprovisions*, a prática pode servir como atenuante ou até excludente de pena, em face do ilícito praticado por um de seus colaboradores.

O surgimento crescente de legislação mais rigorosa acerca do tema e a conseqüente onda de punições tiveram reflexos na sociedade internacional, principalmente nas potências vetoriais signatárias da Convenção da OCDE, que seguiram o exemplo e passaram a editar normas de combate à corrupção inspiradas no modelo americano do FCPA.

Outra norma, o UKBA (*United Kingdom Bribery Act*) entrou em vigor em meados de 2011 e possui uma aplicabilidade transnacional, tal como o FCPA. Essa nova lei, entretanto, não tem a sua aplicação limitada à corrupção de agentes oficiais estrangeiros, ou seja, não distingue a corrupção no setor público ou privado, abarcando toda e qualquer corrupção.

---

10 A partir dessa lei, tornou-se ilegal o pagamento a funcionários públicos, no exterior, para ajudar a obter ou manter negócios.

Portanto, conclui-se que as legislações internacionais anticorrupção, em destaque o FCPA e o UKBA, possuem influência das recomendações da OCDE e têm a tendência de trazer a aplicação de tais leis e sanções de forma bastante rigorosa, a fim de erradicar os atos ilícitos praticados pelos colaboradores das empresas, seja em face de contrato com o setor público ou entre setores privados.

A despeito do Brasil ter ratificado a Convenção da OCDE, no ano de 2000, a cultura do *Compliance* apenas chegou efetivamente com a promulgação da Lei Anticorrupção<sup>11</sup>, ocasião em que as empresas que têm relações comerciais com o setor público passaram a ser responsabilizadas objetivamente, ou seja, independentemente do nível de envolvimento no ato praticado pelos seus colaboradores, sequer importando se a pessoa jurídica teve ou não conhecimento do abuso cometido pelo empregado. Nesse sentido, Peixoto aborda sobre as punições<sup>12</sup>.

Tendo como parâmetro a já mencionada legislação internacional (FCPA e UKBA), a Lei Anticorrupção Brasileira estabelece, em seu art. 7º, inciso VIII, a atenuação da sanção para as empresas que comprovarem mecanismos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades<sup>13</sup>.

Entretanto, a simples implementação de um programa não é suficiente para a aplicação da atenuante da pena, na

---

11 BRASIL. Lei Federal nº 12.846, de 1º de agosto de 2013.

12 As penas cominadas pela prática dos ilícitos ali tipificados são severas, pode-se, em casos extremos, chegar a multas de 20% sobre o faturamento bruto das empresas e até mesmo a dissolução compulsória da pessoa jurídica, sem prejuízo da culpabilização individual dos agentes envolvidos. Peixoto, 2015, p. 43.

13 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. Tal mecanismo nada mais é do que um programa de *Compliance*. LEAL, 2016.

medida em que é necessário que a empresa tenha, efetivamente, implementado um programa de *Compliance* adequado e apto. Acerca do assunto, o parágrafo único, do art. 7º, da Lei Anticorrupção, prescreve que “os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo Federal”.

Desse modo, em 2015, entrou em vigor o Decreto n. 8.420, que regulamenta a Lei Anticorrupção e estabelece, no seu artigo 42, de forma exemplificativa, dezesseis parâmetros que devem ser observados quando da avaliação de todo programa de *compliance*, ali denominado “programa de integridade”.

Observa-se que o conteúdo do artigo 42, da lei anticorrupção, tem evidente inspiração nos já mencionados documentos que integram o FCPA e o UBKA (*o Principles of Federal Prosecution of Business Organizations e o UKBA Guidance*), na medida em que torna possível traçar os elementos comuns e, assim, verificar significativa convergência e agrupá-las, gerando uma espécie de fórmula e traçando caminhos para se alcançar o seria um programa de *compliance* eficiente à luz da legislação.

Por seu turno, importante salientar não só a aplicação do programa à luz de legislações penais e extraprocessuais penais, mas também, o *compliance* ao nível do Direito Tributário brasileiro, que é uma prática que visa assegurar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes e garantir a conformidade das empresas com as normas tributárias.

Empresas que adotam programas de *compliance* tributário conseguem minimizar riscos fiscais, evitar autuações e penalidades, além de contribuir para a redução da sonegação fiscal. Com efeito, em estudo realizado pela FGV em 2017<sup>14</sup>,

---

14 LAMADRID, FGV, 2020

constatou-se que empresas com programas de *compliance* tributário efetivos reduziram em até 69% e reduziram os custos de litígios fiscais em até 53%.

O estudo realizado pela Deloitte em 2020<sup>15</sup> mostrou que, em média, as empresas brasileiras perdem cerca de 34% do seu faturamento com questões tributárias. A pesquisa também apontou que as empresas que investem em programas de *compliance* tributário conseguem reduzir em até 25% a incidência de problemas fiscais. Portanto, as evidências empíricas comprovam que a adoção de programas de *compliance* tributário no direito brasileiro é uma prática extremamente vantajosa para as empresas, não só no que diz respeito ao cumprimento das obrigações fiscais, mas também em relação à redução de custos, mitigação de riscos e aumento da competitividade no mercado.

## 2.2 *Compliance* e Governança Corporativa na Administração Pública

A governança corporativa é uma ferramenta indispensável para manter o equilíbrio administrativo e ajudar gestores e contas públicas na tomada de decisões. É amplamente adotada tanto por instituições públicas quanto privadas no Brasil. No setor público, a governança corporativa prioriza o atendimento do interesse público, buscando melhorar o desempenho e o funcionamento econômico dos órgãos públicos.

Assim, o objetivo da governança corporativa é equilibrar as economias das empresas ou entes públicos de maneira ética e responsável em relação às políticas públicas e aos interesses da sociedade. O Instituto Brasileiro de Governança

---

15 DELOITTE, 2020.

Corporativa (IBGC)<sup>16</sup> é uma importante entidade que apoia o fortalecimento e aprimoramento da governança corporativa no país. De maneira complementar, o referido órgão defende que a adoção de práticas de sustentabilidade corporativa é de fundamental importância para o sucesso dos negócios, pois acaba por contribuir para a criação de diferenciais competitivos e para o desenvolvimento sustentável<sup>17</sup>.

Observa-se que a principal contribuição do IBGC se deu a partir da divulgação e do aperfeiçoamento do seu código de conduta, uma vez que, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (CMPGC) aponta os caminhos para que as organizações possam melhorar seu desempenho, facilitando o acesso ao capital. O referido documento define, ainda, as principais competências nas empresas, considerando como linha mestra a transparência, a equidade e a prestação de contas dos agentes da governança corporativa, como: conselho de administração, executivo principal e diretoria, auditores independentes e conselho fiscal.

Nesse sentido, os principais conceitos e recomendações sobre transparência estão contidos no código de conduta formulado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa<sup>18</sup>. Com efeito, o princípio da transparência é um dos

---

16 IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/>

17 MATIAS; PEREIRA, 2010.

18 A transparência é o primeiro deles e que, nesse sentido, “o gestor precisa cultivar o desejo de informar, com a finalidade de criar um clima de confiança tanto nas relações internas quanto na relação com a sociedade, e não apenas cumprir com a obrigação de informar”. O segundo conceito, refere-se à equidade, ou seja, ao tratamento justo e igualitário a todos os grupos minoritários, sejam do capital, sejam chamados stakeholders, caracterizados pelos colaboradores, clientes, fornecedores, constituindo regra básica. Assim sendo, qualquer política discriminatória é considerada falta grave. O terceiro conceito diz respeito a *Accountability*, isto é, os gestores têm obrigação de prestar contas a quem os elegeu e responder integralmente por todos os atos que praticam no exercício de seus mandatos

pilares da governança corporativa, que busca promover a prestação de contas e a divulgação de informações claras e precisas aos *stakeholders* (partes interessadas) da empresa.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), a transparência é definida como a disponibilização de informações de maneira clara, precisa e acessível a todos os *stakeholders*, com o objetivo de aumentar a confiança e a credibilidade da empresa. Para garantir a transparência, o IBGC recomenda que a empresa desenvolva políticas e práticas de comunicação eficazes, com o objetivo de fornecer informações precisas e relevantes aos *stakeholders*.

Além disso, é recomendável que a empresa adote normas e regulamentações aplicáveis e que se comprometa a divulgar informações financeiras e não financeiras em tempo hábil. Outra recomendação do IBGC é que a empresa estabeleça um canal de comunicação eficaz para receber e responder às dúvidas e preocupações dos *stakeholders*. Esse canal deve ser acessível a todos e fornecer informações precisas e confiáveis.

O IBGC também destaca que a transparência deve ser praticada em todos os níveis da organização, desde a alta administração até os colaboradores. É importante que a empresa promova uma cultura de transparência, ética e integridade, por meio de treinamentos, comunicação e exemplos práticos. Por fim, é importante destacar que a transparência não se limita apenas à divulgação de informações financeiras, mas também inclui questões sociais, ambientais e de governança.

---

O último conceito trata da responsabilidade corporativa a qual prega a necessidade de zelar pela perenidade da organização, adotando, para isso, as noções de ordem social e ambiental na consecução dos rumos dos negócios e operações". MATIAS; PEREIRA, 2010.

A empresa deve estar comprometida em divulgar informações relevantes e transparentes sobre essas questões, com o objetivo de promover a confiança e a credibilidade da organização. Consta-se que o referido código define a função social da empresa como sendo a criação de riquezas e de oportunidades de emprego, bem como o estímulo ao desenvolvimento científico e à melhoria da qualidade de vida, realizados por meio de ações educativas, culturais, assistenciais e a defesa do meio ambiente.

É importante destacar que esses conceitos são de difícil aplicação no setor público, onde se encontram diversos obstáculos, ocasionados por motivos diversos, tais como, a burocracia, a estrita legalidade e a resistência dos gestores públicos à inovação. Tal fato ocorre porque a governança do setor público requer liderança do governo, já que um quadro efetivo exige a identificação e articulação da responsabilidade, assim como a apreciação das várias relações entre os *stakeholders* da organização e aqueles que são responsáveis pela gestão dos recursos e obtenção dos desejados resultados.

Assim, há a necessidade de uma comunicação transparente e eficiente no setor público, para estabelecer as prioridades governamentais, para estabelecer uma boa governança no setor público<sup>19</sup>. Considerando-se esses aspectos, é importante destacar a importância da integridade na governança pública, já que esta se relaciona, diretamente, com honestidade e objetividade, bem como com a probidade na administração dos fundos públicos e na gestão dos negócios da instituição. Dessa forma, a integridade depende da

---

19 A boa governança para o setor público não é um fim em si mesma, na medida em que requer um forte compromisso de todos os participantes, a partir de uma abordagem sistemática à gestão da organização, dando-se ênfase aos valores da entidade e conduta ética, gestão do risco, relacionamento com os cidadãos e os clientes e prestação de serviço de qualidade. MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 122-123.

eficácia do controle estabelecido pelos padrões pessoais e profissionais dos indivíduos que fazem parte da organização. Por isso, ela se reflete nos processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do relatório de performance da entidade.

A noção de responsabilidade impera como princípio da governança, sobretudo no setor público, pois todos os envolvidos devem identificar e articular as suas responsabilidades, levando em consideração as implicações que advém de sua função. Trata-se do reconhecimento da relação existente entre os *stakeholders* e aqueles a quem confiam a gestão dos recursos e que apresentam resultados, onde principalmente a Administração da entidade passa a ser um componente importante para uma responsabilidade saudável. Existe uma tendência significativa em transpor a teoria da governança corporativa do setor privado para o público<sup>20</sup>.

Nessa substituição, os cidadãos contribuintes estão no lugar dos acionistas e são os agentes principais para a governança pública, pois canalizam recursos para o Estado, de modo que este deve destinar tais receitas de maneira eficaz para a consecução de bens e serviços de interesse público.

Tal modificação é necessária, pois na governança pública o interesse maior é o público, é o bem comum, é a dignidade da pessoa humana e a transparência de suas ações. Assim, um elemento de extrema importância é a transparência<sup>21</sup>, essencial para ajudar a assegurar que os corpos dirigentes sejam verdadeiramente responsáveis, proporcionando a

---

20 ROSSETTI E ANDRADE, 2011.

21 Sobre esse assunto a *International Federation of Accountants* (IFAC) (2001) realça que: [...] a transparência é mais do que estruturas ou processos. Ela é também uma atitude e uma crença entre os intervenientes chaves, políticos, funcionários públicos e outros stakeholders, a quem a informação tem de ser exibida, e não é detida por qualquer entidade particular – ela é um recurso público, assim como o dinheiro público ou os ativos.

confiança necessária no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão durante a atividade das entidades de gestão pública<sup>22</sup>.

Frisa-se que o real desafio está na garantia de que os vários elementos de uma efetiva governança corporativa estejam holisticamente integrados dentro de uma abordagem da entidade pública, especialmente pelos seus funcionários. Portanto, se a governança corporativa for bem implementada poderá promover a integração do quadro de gestão estratégica de modo a atingir os padrões de performance de *output e outcome* requeridos pela instituição. Implementar uma boa governança corporativa com um órgão público no âmbito tributário requer a adoção de medidas específicas que garantam a transparência, a prestação de contas e a responsabilidade dos gestores públicos.

Algumas recomendações incluem: (i) criar um Comitê de Governança Tributária para definir políticas e estratégias de fiscalização e arrecadação de tributos, monitorando e avaliando seu desempenho, (ii) elaborar um código de ética e conduta para os servidores públicos, que inclua diretrizes para lidar com situações de conflito de interesses e a necessidade de transparência nas relações com contribuintes e terceiros, (iii) estabelecer processos claros de prestação de contas e de transparência na divulgação de informações tributárias, permitindo que os contribuintes possam conhecer seus direitos e obrigações, (iv) promover a capacitação dos servidores públicos, de modo a garantir que tenham conhecimentos técnicos e éticos para atuar com eficiência e eficácia na gestão tributária, (v) estimular a participação da sociedade, por meio de consultas públicas e audiências, em processos decisórios relacionados à gestão tributária, (vii) estabelecer um canal de comunicação entre o fisco e os contribuintes,

---

22 MATIA; PEREIRA, 2010, p. 123.

que permita a troca de informações e a resolução de dúvidas e problemas, com a finalidade de incentivar o adimplemento voluntário das obrigações tributárias.

A implementação dessas medidas pode ajudar a promover uma cultura de transparência e responsabilidade no âmbito tributário, garantindo que o órgão público atue de forma ética e eficiente na gestão dos recursos públicos. Em suma, a boa governança no setor público requer, entre outras ações, uma gestão estratégica, gestão política e gestão da eficiência, eficácia e efetividade. É através da gestão estratégica que se viabiliza a criação de um valor público. Isso se refere à capacidade de a administração pública atender de forma efetiva e tempestiva às demandas politicamente desejadas pela população e aptas a gerarem mudanças sociais, visando alcançar resultados que modifiquem de forma significativa aspectos da sociedade.

### **3. COMPLIANCE COOPERATIVO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE**

No âmbito do direito tributário brasileiro, em que a complexidade das normas fiscais e a elevada carga tributária geram insegurança jurídica e dificuldades para as empresas e contribuintes, o *compliance* cooperativo surge como uma solução que busca aproximar a administração tributária e os contribuintes, incentivando o adimplemento voluntário e o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, esta modalidade de cooperação pode contribuir para a redução de litígios tributários e para a promoção de uma cultura de transparência e integridade nas relações entre fisco e contribuinte.

Nesse contexto, torna-se essencial discutir as possibilidades e desafios para a implementação do *compliance*

cooperativo no direito tributário brasileiro, bem como seus impactos na manutenção dos direitos cívicos e no desenvolvimento econômico e social do país. A partir da ideia de incentivos positivos para o contribuinte e o fisco, parte-se da premissa de ser possível a estipulação de um sistema de *compliance* fiscal fundado em reciprocidade e não em adversidade, visando propor um ambiente cooperativo, fundado na cooperação e solução preventiva dos conflitos<sup>23</sup>.

Ventry Júnior, discorrendo a respeito da sistemática fiscal norte-americana, entende que este modelo também pode ser aplicado no Brasil<sup>24</sup>. Também se reportam incentivos financeiros, compensatórios, a quem venha a informar ao fisco de ações de planejamento fiscal agressivo ou evasivo, que têm ou tiveram conhecimento em situações específicas, como no ambiente de labor<sup>25</sup>.

Explica-se a disponibilidade de incentivos ao contribuinte, ou a terceiros, como uma forma de se equilibrar os ganhos econômicos diretos que vieram de condutas fiscais abusivas e evasivas, em virtude da não quitação de tributos, visando dar estímulo ao comportamento de *compliance*<sup>26</sup>. Ao se impor penalidades e sanções, ao contribuinte infrator, não

---

23 VENTRY JR., 2008, p. 436.

24 Há um uso excessivo de sanções e medidas punitivas (*sticks*) por parte do Estado, sem que sejam obtidos os resultados desejados de *compliance*. Defende, assim, a implantação de um modelo alternativo caracterizado pelo uso mais intenso de incentivos (*carrots*) na política fiscal regulatória, de modo a se recompensar o comportamento dos contribuintes que cumpram regularmente suas obrigações fiscais, inclusive com a concessão de benefícios econômicos tangíveis a quem “optar” pela conduta de *compliance*. VENTRY JR., 2008, p.436.

25 VITALIS, 2019.

26 A concessão de incentivos econômicos para a exposição de comportamentos abusivos dos contribuintes tende a colocar os contribuintes e os profissionais que atuam na orientação e aconselhamento fiscal em favor da *compliance* fiscal. VENTRY JR., 2008, p. 460-461.

se alcança um crescimento no índice de *compliance* e, em determinadas situações, o que se denota é um efeito contrário<sup>27</sup>. Por outro lado, para o fisco aplicar um molde cooperativo com o contribuinte, é necessário que as autoridades fiscais desenvolvam um modo ágil de detectar e impedir comportamentos não adequados por parte do contribuinte<sup>28</sup>.

Nesse passo, é importante registrar que o principal desafio para o fisco em aplicar um modelo cooperativo de *compliance* com o contribuinte é a mudança cultural, de ambos os lados. Tradicionalmente, o relacionamento entre o fisco e o contribuinte é marcado pela desconfiança mútua, onde o fisco age de forma coercitiva e punitiva, enquanto o contribuinte busca formas de sonegar e evitar o pagamento de tributos. Para implementar um modelo de cooperação, é necessário que ambas as partes estejam dispostas a se comunicar de forma transparente e colaborativa, compartilhando informações e buscando soluções conjuntas para o cumprimento das obrigações fiscais.

Além disso, é necessário que o fisco esteja preparado para oferecer assistência e orientação aos contribuintes, principalmente às pequenas e médias empresas que podem não ter acesso a informações e recursos para se manterem em conformidade com a legislação tributária. A fim de que seja estabelecido um sistema regulatório cooperativo, é de suma importância um agir diferenciado da administração fiscal,

---

27 Por vezes, em razão da limitação de recursos e da assimetria das informações disponibilizadas às administrações fiscais, o modelo exclusivamente punitivo não se mostra eficiente para estimular o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias. Diante do flagrante assimetria de informação entre o contribuinte e a administração fiscal, o que coloca a última em desvantagem, é evidente que a atividade de fiscalização resta prejudicada. VENTRY JR., 2008, p. 458.

28 As autoridades fiscais precisam de um acordo que detecte, impeça, efetive e puna o comportamento não adequado, enquanto recompensa o comportamento adequado. VENTRY JR., 2008, p. 462.

que deve ajudar o contribuinte, compartilhando informações e respondendo dúvidas e questionamentos, além de dar prioridade ao diálogo e a solução preventiva de conflitos.

Nesse passo, para estabelecer uma relação de confiança entre o contribuinte e o fisco<sup>29</sup>, é necessário que o órgão fiscalizador adote práticas que demonstrem transparência, diálogo e previsibilidade em suas ações. tal forma nova de governança se baseia menos em peculiaridades tradicionais de comando e controle e mais em um domínio regulatório flexível<sup>30</sup>.

Algumas medidas que podem ser adotadas são: (i) comunicação clara e acessível: é importante que o fisco adote uma linguagem simples e compreensível em suas comunicações com os contribuintes, evitando o uso excessivo de jargões técnicos e jurídicos que possam gerar confusão e insegurança, (ii) compartilhamento de informações: o fisco pode fornecer informações claras e precisas sobre as obrigações tributárias dos contribuintes, bem como sobre os procedimentos adotados em caso de não cumprimento dessas obrigações. Isso permite que o contribuinte entenda melhor suas responsabilidades e tome decisões mais informadas, (iii) diálogo e negociação: é importante que o fisco esteja aberto ao diálogo e à negociação com os contribuintes, buscando soluções que atendam aos interesses de ambas as partes. Isso pode incluir a adoção de programas de parcelamento de débitos, por exemplo, (iv) previsibilidade e estabilidade: os contribuintes precisam ter a garantia de que as regras e procedimentos fiscais serão aplicados de forma previsível e estável ao longo do tempo. Isso requer uma atu-

---

29 No sistema cooperativo, o comportamento de *compliance* do contribuinte é recompensado com leniência, ajuda técnica e oportunidade de contribuir com a criação de um sistema legal. VENTRY JR., 2008, p. 440.

30 VITALIS, 2019.

ação consistente do fisco, com a adoção de procedimentos claros e objetivos, (v) capacitação dos servidores: para que todas essas medidas possam ser implementadas de forma efetiva, é fundamental que os servidores do fisco estejam devidamente capacitados para lidar com os contribuintes de forma transparente e cooperativa.

Ao adotar essas medidas, o fisco pode estabelecer uma relação de confiança com os contribuintes, o que pode contribuir para o aumento da arrecadação e para o fortalecimento do sistema tributário como um todo. A conduta de cooperação por parte do contribuinte proporcionaria uma visão mais ampla acerca das medidas a serem implementadas e das possíveis consequências, bem como um sentimento de maior participação dos próprios contribuintes na construção do sistema. Este se tornaria mais colaborativo e participativo, estimulando a transparência e a ética no desenvolvimento de toda ação pública que deve estar inter-relacionada principalmente entre o fisco e o contribuinte.

Neste sentido, deveria ser proposto um modelo em que fossem reduzidas as sanções e punições, por outro mais cooperativo para os contribuintes que estivessem em conformidade com as exigências legais. A leniência proporcionaria atenuar as sanções, desde que seja observado efetivamente um comportamento de *compliance*, de integridade e conformidade, estabelecido no ordenamento jurídico<sup>31</sup>.

---

31 Apesar de o sistema cooperativo propugnado parecer vulnerável no tocante à possível “captura da agência” – a partir da influência de poderosas entidades reguladas que acabariam por se apropriar e impor seus próprios interesses aos agentes reguladores –, tal receio não se sustenta no âmbito fiscal. Isso porque o trabalho dos órgãos da Administração Tributária responsáveis pela arrecadação apresenta natureza distinta da simples regulação setorial, uma vez que a imposição tributária abrange um número imenso de contribuintes, oriundos dos mais diversos setores econômicos, que possuem o dever legal de pagar seus tributos. Não se trata de um setor econômico específico em que o número de agentes econômicos regulados

Uma proximidade entre o fisco e o contribuinte não diz respeito, propriamente, a uma tratativa de normas a serem aplicadas, diz respeito a um aumento da cooperação entre tais partes, de maneira que o contribuinte possua uma noção prévia dos novos regramento e possa debatê-las e apresentar sugestões, o que não vincula o fisco, que irá analisar as proposições e sua adequação para a formação do sistema regulatório que incentive o contribuinte a ter um comportamento em conformidade com a legislação tributária e um adimplemento voluntário das obrigações tributárias acessórias ou principal<sup>32</sup>.

Um exemplo de recompensa, pela atitude de *compliance*, pelo contribuinte, seria a possibilidade de diminuição da carga fiscal, durante um tempo determinado, além da estipulação de um cadastro fiscal positivo. Além do mais, também se faz possível a estipulação de moldes simplificados de tributação, com menores alíquotas, podendo os contribuintes aderi-lo de forma voluntária, ficando submetido a um regime diferenciado de tributação, com menores custos, porém com menor possibilidade de comportamento evasivo<sup>33</sup>.

Contudo, ocorrendo atitudes de *noncompliance*, tais como, situações de intransigência, conduta evasiva fiscal, deliberada ou abusos no planejamento fiscal, é importante a aplicação de penalidades, a fim de evitar a corrosão da siste-

---

é reduzido ou que permita a ascensão de poderosos grupos econômicos com poder de pressão para barganhar, negociar e impor seus próprios interesses, inclusive com o risco de “captura da agência”. Vitalis, 2019, p.5.

32 VENTRY JR., 2008.

33 Em tais modelos, é necessária a ponderação dos princípios da praticabilidade e simplicidade com a capacidade contributiva, em prol da difusão do comportamento de *compliance*. O objetivo final é a ampliação da justiça fiscal, uma vez que mais contribuintes passam a recolher tempestivamente os encargos tributários devidos, reduzindo-se os custos de fiscalização. VITALIS, 2019, p. 6.

mática cooperativa proposta, baseando-se na solidariedade<sup>34</sup>. É de salientar que o *noncompliance* fiscal é a situação em que o contribuinte não cumpre suas obrigações tributárias, seja por desconhecimento ou intenção de burlar a legislação. Por outro lado, a intransigência para conduta evasiva fiscal acontece quando o contribuinte se recusa a colaborar com o fisco ou a fornecer informações necessárias para a fiscalização. Ambas as situações podem resultar em multas e outras sanções.

Além disso, o abuso no planejamento fiscal, que consiste em utilizar mecanismos legais para reduzir a carga tributária de forma excessiva ou inadequada, pode ser considerado ilícito. Esta ilicitude estará comprovada quando se constata que ultrapassa os limites da legalidade e da moralidade, configurando um comportamento antissocial. Um exemplo de *noncompliance* seria um contribuinte que não declara todos os seus rendimentos na declaração do imposto de renda, tendo como objetivo reduzir o valor a ser pago.

No âmbito da intransigência, seria um contribuinte que se recusa a fornecer documentos solicitados pelo fisco durante uma fiscalização. Já em relação ao abuso no planejamento fiscal, seria uma empresa que cria diversas subsidiárias em paraísos fiscais para reduzir sua carga tributária, mesmo sem possuir atividades relevantes nesses locais.

Deste modo, ante as principais peculiaridades demonstradas, a respeito do molde de *compliance* cooperativo, observa-se que, cada vez mais, faz-se importante a discussão a respeito do tema e, principalmente, a consideração de elementos que podem ser aplicados ao sistema tributário brasileiro, sempre visando torná-lo mais eficiente e mais justo.

Assim, a adoção de práticas de *Compliance* e *Governança* Corporativa na administração pública pode ser vista como

---

34 VENTRY JR., 2008.

uma estratégia para controlar e incentivar a prevenção de conflitos de interesses entre os administradores e os administrados, tanto nas instituições públicas quanto privadas no Brasil. Essas práticas visam garantir maior transparência e ética na gestão dos recursos públicos e privados, além de estabelecer mecanismos de controle e monitoramento das atividades dos gestores e dos administrados.

Na administração pública, a *Governança* corporativa é uma ferramenta importante para garantir o atendimento do interesse público e promover a eficiência e eficácia das políticas públicas. Nesse sentido, há a busca para equilibrar os interesses das empresas ou dos entes públicos com os interesses da sociedade.

Por outro lado, o *compliance* poderá ser visto como uma estratégia para prevenir e detectar comportamentos evasivos fiscais e abusos no planejamento fiscal. Por meio da adoção destes programas, as instituições públicas e privadas podem estabelecer normas claras e transparentes sobre as obrigações fiscais e tributárias, bem como monitorar e prevenir a ocorrência de comportamentos ilícitos ou evasivos.

Abaixo destacaremos algumas experiências de Programas Tributários realizados em instituições e governos brasileiros. A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP)<sup>35</sup> possui um programa de *compliance* tributário denominado “Nos Conformes”, que foi lançado em 2017 com o objetivo de fomentar a conformidade fiscal voluntária por parte dos contribuintes paulistas, promovendo maior segurança jurídica, previsibilidade e transparência no relacionamento entre fisco e contribuinte.

---

35 BRASIL. Portal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Sobre o programa “Nos conformes”**. Disponível: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>

O programa “Nos Conformes” é composto por uma série de iniciativas, como a classificação dos contribuintes em categorias de conformidade fiscal, a disponibilização de informações e orientações tributárias, a criação de canais de comunicação para solução de dúvidas e disputas, além da promoção de uma cultura de autorregularização e do reconhecimento daqueles que adotam boas práticas fiscais.

Como exemplo, a SEFAZ-SP desenvolveu um portal chamado “Domicílio Tributário Eletrônico”, que é um meio seguro de comunicação eletrônica entre fisco e contribuinte. Além disso, a SEFAZ-SP realiza periodicamente programas de autorregularização, como o “Programa de Parcelamento Incentivado” (PPI), que oferece condições especiais para a regularização de débitos fiscais. Os resultados do programa “Nos Conformes” têm sido positivos, com aumento da arrecadação e da conformidade fiscal voluntária por parte dos contribuintes. Em 2020, o Estado de São Paulo arrecadou R\$ 319,7 bilhões, sendo R\$ 3,3 bilhões resultantes de ações de autorregularização incentivadas pelo programa. Além disso, o número de empresas classificadas na categoria mais elevada de conformidade fiscal aumentou de 12.547 em 2018 para 26.149 em 2020.

No âmbito do Governo Federal, podemos observar os programas de *compliance* tributário aplicados na Receita Federal<sup>36</sup> e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>37</sup> (PGFN). O Programa de Integridade da Receita Federal foi instituído em 2018 e tem como objetivo promover a ética, a transparência e a integridade nas atividades da instituição, prevendo a adoção de medidas como a elaboração de código de ética, a capacitação de servidores em temas relacionados ao *compliance*, a criação de canal de denúncias e a realização

---

36 MARTINHO, 2020.

37 VITALIS; LAMY, 2022.

de auditorias internas para verificar a efetividade do programa.

Lado outro, a PGFN instituiu o Programa de Integridade em 2020, com o objetivo de prevenir e combater a corrupção e outras práticas ilícitas. O programa prevê a adoção de medidas como a criação de comitê de integridade, a elaboração de código de ética, a capacitação de servidores em temas relacionados ao *compliance* e a realização de *due diligence* em terceiros que mantenham relação com a instituição.

Além disso, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) instituiu o Programa de Integridade e *Compliance*<sup>38</sup> em 2018, com o objetivo de promover a ética e a integridade nas atividades do órgão. O programa prevê medidas como a criação de comitê de integridade, a elaboração de código de ética, a capacitação de servidores em temas relacionados ao *compliance* e a realização de *due diligence* em terceiros que mantenham relação com o INSS.

A conexão entre *Compliance* e *Governança* corporativa na administração pública pode contribuir para a promoção de uma cultura voltada para a prevenção de conflitos de interesses, o incentivo à transparência e ética na gestão dos recursos públicos, prevenindo a ocorrência de comportamentos evasivos fiscais e abusos no planejamento fiscal.

## CONCLUSÃO

A implementação de programas de *compliance* e governança corporativa são essenciais para garantir uma gestão eficiente e transparente, tanto no setor privado quanto público. No âmbito do direito tributário e administrativo, a adoção

---

38 BRASIL. Instituto Nacional de Seguro Social. Programa de integridade. jun.2020. Disponível em: <https://www.gov.br/inss/pt-br/acao-a-informacao/governanca/programa-de-integridade>

de medidas que promovam a cooperação e a confiança entre o fisco e os contribuintes é crucial para reduzir a evasão fiscal, combater a corrupção e garantir o cumprimento das obrigações fiscais.

Os desafios para a implementação de programas de *compliance* cooperativo são grandes, mas com a adoção de medidas que incentivem a transparência, a ética e a responsabilidade social, é possível alcançar resultados significativos. O uso de tecnologias avançadas para a gestão de dados fiscais e a capacitação constante dos profissionais envolvidos na gestão tributária também são fatores importantes.

É preciso destacar ainda a importância da participação da sociedade civil no processo de fiscalização e controle das atividades dos órgãos públicos, bem como na cobrança por uma gestão transparente e responsável. Nesse sentido, a atuação de entidades como o IBGC, bem como o estabelecimento de parcerias entre o setor público e privado, é fundamental para o fortalecimento da *governança* corporativa e a promoção da ética e da transparência no ambiente empresarial e governamental.

Apresentam-se alguns ganhos possíveis diante da implementação de programa(s) de *compliance* aplicado ao direito tributário no Brasil, sendo eles:: (i) a adoção de tecnologias avançadas para garantir a efetividade do programa de *compliance*, como a utilização de inteligência artificial e *big data* para identificar possíveis irregularidades fiscais e agilizar o processo de auditoria tributária, (ii) a colaboração entre o fisco e o contribuinte, por meio da criação de canais de comunicação e de um ambiente de transparência, tem resultado em uma maior efetividade do programa de *compliance* e em uma redução do litígio fiscal, (iii) o reconhecimento de que a adoção de um programa de *compliance* tributário é um investimento para as empresas, uma vez que a implemen-

tação de boas práticas fiscais reduz o risco de autuações e multas, aumenta a segurança jurídica e fortalece a imagem da empresa perante o mercado, (iv) a conscientização dos contribuintes sobre a importância do cumprimento das obrigações fiscais e sobre as consequências do não cumprimento dessas obrigações, incluindo a possibilidade de sanções penais e civis, (v) a preocupação com a ética e a transparência nas relações entre o fisco e o contribuinte, visando à construção de uma cultura de *compliance* sólida e duradoura.

De todo o exposto, esta pesquisa pretende oferecer reflexões e chamar a atenção para o estudo e aprimoramento das discussões sobre o(s) programa(s) de *compliance* tributário no Brasil, que tem se mostrado cada vez mais eficiente e efetivo na prevenção e combate à sonegação fiscal e na promoção de uma cultura de ética e transparência nas relações entre o fisco e o contribuinte.

## Referências bibliográficas

ABREU, Jorge Ritter de. Reconstruindo a relação fisco x contribuinte. Sindifisco, 2020. Disponível em: [https://www.sindifisco-rs.org.br/noticia\\_det.php?secao\\_id=0&campo=25307](https://www.sindifisco-rs.org.br/noticia_det.php?secao_id=0&campo=25307)

ALMEIDA, Fábio da Silva. Compliance Tributário: O que é, como fazer e recomendações. BSSP. Blog. Disponível em: <https://www.bsspce.com.br/blog/tributario/compliance-tributario-o-que-e-como-fazer-e-recomendacoes/>

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance Tributário Cooperativo como Instrumento de Melhora do Ambiente

Tributário: Aspectos Gerais. Revista Tributário Atual nº 89, 2021, p. 108-120.

AYRES, Carlos Henrique da Silva. Programas de Compliance no âmbito da Lei n. 12.846/2013: importância e principais elementos. São Paulo: Revista do Advogado, ano XXXIV, n. 125, dez. de 2014.

BARBOSA, Michelle Santos. Compliance Ambiental. São Paulo: Revista Jurídica LEX, mai./jun. 2013.

BRASIL. Decreto Nº 8.420, de 18 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm).

COELHO, André Felipe Canuto; OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Como combater a evasão fiscal: progressividade real. Combatendo a sonegação fiscal mediante uma progressividade efetiva. RBEP – Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: jan./jun. 2019. n. 118, p. 13-51. Disponível: <https://doi.org/10.9732/rbep.v118i0.665>

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico Silva. Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: Experiências Internacionais sobre índices de Transferências Fiscal e sua Utilidade para o Brasil. Revista Discente Direito GV. São Paulo: v. 1, n. 2, ago. 2012. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/redgv\\_versao\\_eletronica\\_2\\_edicao.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/redgv_versao_eletronica_2_edicao.pdf)

DELOITTE. Compliance Tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em ambiente complexo. Deloitte, 2013, p. 5. Site José Roberto Afonso. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/compliance-tributario-no-brasil-deloitte/>

DOERRENBERG, P; PEICHL, A. Tributação progressiva e moral tributária. Public Choice, 155. 3ª ed. 2013, p. 293-316.

ELFFERS, H. *Income Tax Evasion: Theory and Measurement*. Erasmus Centre for Sociolegal Tax Reserach. Deventer: Kluwer, 1991.

FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. *Belo Horizonte: RDEP – Revista de Direito de Estudos Políticos*, n. 109, jul./dez. 2014.

GIOVANINI, Wagner. *Compliance: a Excelência na Prática*. Rio Grande do Sul: Ed. Compliance Total, 2014.

HARRIS, Pamela Beth. Desobediência civil ao direito internacional: a resistência nacional aos direitos fundamentais e o poder do constitucionalismo. *RBEP – Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte: jan/jun 2018. n. 116, p. 443-466. Disponível: <https://doi.org/10.9732/rbep.v116i0.579>

HOINASKI, Fábio. *Compliance Tributário: O que é e qual a sua importância?* Administradores.com. Disponível: <https://administradores.com.br/artigos/compliance-tributario-o-que-e-e-qual-a-sua-importancia>

JÚNIOR, Onofre; OLIVEIRA, Ludmila; MAGALHÃES, Tarcício. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. *Belo Horizonte: RBEP – Revista Brasileira de Estudos Políticos*. v. 1, n. 110, jan./jun. 2015.

KAKWANI, NC. Medida da progressividade tributária uma comparação internacional. *Economic Journal*, 1997: 87, S. 71-80.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomes de. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os Contribuintes*. Dissertação. 265 p. Fundação Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo: 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstre->

am/handle/10438/29915/V.%203.1%20-%20COM%20 FICHA%20CATALOGR%C3%81FICA%20-%20TCC%20 Patricia%20Lamadrid.pdf?sequence=1

LEAL, Juliana Dato. Compliance Trabalhista e a Lei 12.846/13. Jus Brasil. Disponível em <https://julianadato.jus-brasil.com.br/artigos/207136251/Compliance-trabalhista-e-a-lei-12846-13>

MAEDA, Bruno Carneiro. Programas de Compliance Anti-corrupção: importância e elementos essenciais. In: DEBBIO, Alessandra Del. MAEDA, Bruno Carneiro. AYRES, Carlos Henrique da Silva (Coords). Temas de Anticorrupção e Compliance. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental. RDT – Revista Direito Tributário Anual, n. 46, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/os-programas-brasileiros-de-compliance-tributario-sob-a-perspectiva-da-isonomia-enquanto-direito-fundamental/>

MARTINEZ, Antonio Lopes Martinez. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. Caderno de Finanças Públicas. Brasília, n. 14, Dez 2014, p. 327-342.

NETO, Fernando Augusto Vale de Alencar. A implementação do Compliance nas empresas estatais. Salvador-BA: Monografia (Graduação em Direito), Orientador Geovane de Mori Peixoto, Faculdade Baiana de Direito, 2017.

OLIVEIRA. A.C.M. de. A responsabilidade nos crimes tributários e financeiros. In ROCHA, V. de O. Direito penal empresarial. São Paulo: Dialética, 1995, p. 25-34.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015.

PEIXOTO, Geovane de Mori. A Adoção de Sistema de Compliance e o Novo Marco Legal de Combate à Corrupção. São Paulo: Revista Síntese Direito Empresarial, mar./abr. 2015.

PINTO, Élide Graziane; TAVARES, Francisco Mata Machado. Em busca dos Direitos Fundamentais: parâmetros para uma reconstrução dogmática do Direito das Finanças Públicas. RBEP – Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: jul./dez. 2022. N. 125, p. 165-210.

RODRIGUES, Cristina Barbosa; CARDOSO, Thamyres Rodrigues. Compliance Tributário e as diretrizes da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). DIGE – Direito Internacional e Globalização Econômica. Revista da PUCSP. V. 7. n. 7, 2020, p. 69-90.

ROSA, Ana Teresa Lima; e BARROS, Ana Beatriz Bacelar de. Desafios da Administração Tributária para os próximos anos. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-18/desafios-administracao-tributaria-proximos-anos>

ROSENBERG, Hillary; KAUFMANN, Adam; PLOCHOKI, Tara. The U.S. Foreign Corrupt Practices Act: eradicating corruption in U.S and non U.S. companies. SÃO PAULO: Revista dos Tribunais, v. 947, ano 103, set. 2014.

TOGLER, B. A moral tributária na América Latina. Terceira Conferência Internacional de Pesquisa. Regulação Responsiva: Perspectiva Internacionais sobre Tributação. Centro de Investigação em Economia. 2003a.

VENTRY JR., Dennis. Cooperative tax regulation. Connecticut Law Review, v. 41, n. 2, dez. 2008.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. V.15. Nº1 de 2019. ISSN 2317-6172. Revista Direito GV. São Paulo. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430/75987>

VITALIS, Aline; LAMY, Eduardo de Avelar. Fundamentação decisória accountability e compliance tributário. RIL Brasília a. 59 n. 236, p. 147-165, out./dez. 2022. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril\\_v59\\_n236\\_p147.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril_v59_n236_p147.pdf)

---

*Recebido em: 20/01/2021*

*Aprovado em: 09/03/2023*

**Grace Ladeira Garbaccio**

*E-mail: [ggarbaccio@hotmail.com](mailto:ggarbaccio@hotmail.com)*

**Rogéria Vieira Nunes**

*E-mail: [rogeriavnunes@gmail.com](mailto:rogeriavnunes@gmail.com)*