

PROGRAMAS DE CONFORMIDADE FISCAL E SUA HARMONIZAÇÃO COM O CTN

[\[ver artigo online\]](#)

Juracy Braga Soares Júnior¹
Ivanise Nazaré Mendes²
Deborah Chrystine Peixoto Alves³

RESUMO

A tributação é essencial ao financiamento das atividades estatais – e deve ser feita em harmonia com os ditames legais. De maneira complementar à competência tributária atribuída aos entes estatais, há o dever de colaboração e pagamento de tributos por parte de pessoas físicas e jurídicas. A Administração Tributária atua diretamente na cobrança e fiscalização de tributos. Sua conduta é disciplinada por uma série de princípios e comandos legais que devem ser observados de forma estrita. Para viabilizar sua atuação, o Fisco muitas vezes utiliza-se de estratégias para incrementar a arrecadação e estreitar laços com os contribuintes. Os chamados programas de conformidade fiscal são um exemplo de tais medidas. A ideia do presente artigo é analisar o tema dos programas de conformidade fiscal e a compatibilidade de sua execução com os comandos previstos pelas normas tributárias nacionais.

Palavras-chave: Tributação; Autorregularização; Denúncia Espontânea; Conformidade Fiscal; Administração Tributária; Princípios de Administração tributária

TAX COMPLIANCE PROGRAMS AND ITS HARMONIZATION WITH THE CTN

ABSTRACT

Taxation is essential to the financing of state activities – and must be done in harmony with legal dictates. In addition to the tax jurisdiction attributed to state entities, there is a duty of collaboration and payment of taxes on the part of individuals and legal entities. The Tax Administration acts directly in the collection and inspection of taxes. Their conduct is governed by a series of legal principles and commands that must be strictly observed. To make its performance feasible, the tax authorities often use strategies to increase revenue and strengthen ties with taxpayers. So-called tax compliance programs are an example of such measures. The idea of this article is to analyze the theme of fiscal compliance programs and the compatibility of their execution with the commands provided for by national tax regulations.

Keywords: Taxation; Self-regulation; Spontaneous Reporting; Tax Compliance; Tax administration; Principles of tax administration

1 Professor/Doutor em Direito, Faculdade Unieducar - CE – profjuracysoares@gmail.com

2 Professora/Doutora em Direito – ivanisemendes@hotmail.com

3 Advogada/Especialista em Administração Pública – CE - deborah_alves@outlook.com



INTRODUÇÃO

A ideia de Estado vem evoluindo no decorrer da história. A visão ideal atual de um Estado estruturado, que apresenta instituições democráticas e que presta serviços públicos, é fruto de alterações progressivas na sociedade.

A concepção do que é o Estado, de sua estrutura, mudou com o tempo. Todavia, a tributação sempre teve um papel de extrema importância na manutenção da coisa pública, entendida esta como algo que não é considerado como propriedade privada, mas a qual é, em vez disso, mantida em conjunto por muitas pessoas.

O termo tributação refere-se à ação ou efeito de tributar, de taxar – sendo que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º, Código Tributário Nacional – CTN).

Em momentos históricos anteriores, o tributo sempre existiu, ainda que de modo não sistematizado. Não havia a estrutura normativa da qual dispomos atualmente, mas sempre houve uma maneira por meio da qual o Estado – ou o detentor do poder – arrecadava alguma espécie de valor daqueles sob seu domínio, objetivando a manutenção da estrutura de poder. A tributação é uma atividade inerentemente estatal, seja o Estado democrático ou autoritário.

Conforme PAULSEN (2020, 11ª edição, pág. 42), a submissão do Estado ao regramento do Direito possibilitou que a tributação fosse posicionada no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, que tem como partes o Estado, exercendo o papel de credor, e o contribuinte, como devedor – sendo que cada uma dessas partes possui prerrogativas próprias.

O autor (pág. 29 e ss.) entende o dever fundamental de pagar tributos como a correspondência do caráter democrático e social do Estado, ao assegurar aos cidadãos a efetividade de direitos fundamentais. É a contribuição, disciplinada pela lei, repassada pelo cidadão ao Estado, possibilitando a este garantir a existência de uma estrutura que realiza as garantias constitucionais e os direitos em um plano concreto. Terá caráter de colaboração fundamental entre o cidadão e o Estado. O exercício das liberdades pelos cidadãos demanda

um esforço estatal, uma organização estatal apta a possibilitar o exercício dos direitos, cujos custos são financiados pelo pagamento de tributos.

PAULSEN menciona ainda (pág. 33) o dever de colaboração dos cidadãos, que vai além da sua contribuição financeira ao erário; abrange igualmente uma pluralidade de outras obrigações ou deveres, que torna possível o conhecimento acerca da ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos – e alcança inclusive aqueles que não são dotados de capacidade contributiva –, com base nas condutas que visam minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias, sempre buscando realizar os objetivos de manutenção e proteção do bem comum.

O poder de tributar, também designado como competência tributária, refere-se ao poder de criar tributos, dividido entre os vários entes políticos, de forma que cada um deles será dotado de competência específica para impor prestações tributárias, dentro da esfera de atuação determinada pela Constituição.

O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império, pelo qual pode fazer "derivar" para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição – e que são chamadas "receitas derivadas" ou tributos.

A atividade tributária estatal é sistematizada e segue uma série de princípios – valores estruturantes que representam o conjunto de padrões de conduta presentes de forma explícita ou implícita no ordenamento jurídico e que funcionam como o critério mínimo a ser observado pela legislação e pelas ações a eles submetidos.

Entre os vários princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, podemos mencionar o princípio da solidariedade tributária (Arts. 1º, 3º, 170 e 195, Constituição Federal), segundo o qual os cidadãos brasileiros têm o dever de contribuir para a manutenção das despesas coletivas do Estado, realizadas com recursos financeiros da arrecadação tributária, com o objetivo de possibilitar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento do País, o fim da pobreza e da marginalização e a diminuição das desigualdades sociais e regionais, por meio da promoção do bem comum (ABRAHAM, 2018, 1ª edição, págs. 107 e 125-126).

É importante também destacar que as liberdades privadas são obtidas com custos públicos, seja pelo financiamento da atividade estatal como um todo, seja pelas despesas com

serviços públicos que não se concretizam em custos individuais junto a cada titular, ou ainda pelas despesas públicas envolvidas na manutenção e concretização dos direitos sociais dos cidadãos. O pagamento do tributo tem caráter obrigatório, não existindo aqui a autonomia de vontades como ocorreria numa relação entre particulares.

A compreensão da função social dos tributos está diretamente relacionada à compreensão do papel do Estado na consecução do bem comum, sua função precípua, e no conceito de que a sociedade é a destinatária dos recursos arrecadados pelo governo (ESAF, 2009). Um dos objetivos fundamentais do Estado é a realização do bem comum.

Na lição de HARADA (2018, 27ª edição, pág. 29), bem comum seria um “ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais”.

Com esse ideal em mente, o Estado desenvolve várias atividades para suportar as necessidades públicas. Algumas delas possuem caráter privativo, e só poderão ser exercidas diretamente pelo poder público; outras têm natureza complementar, podendo ser desenvolvidas tanto pelo Estado quanto por aqueles que detêm a concessão do poder público para o exercício de determinadas ações da mesma natureza.

Considerando essas informações, é natural concluir que o dever de pagar tributos apresenta-se como uma obrigação fundamental, que tem a sua disciplina traçada na Constituição Federal, em contraponto com os direitos que ela assegura. O dever de contribuir, suportado pelos cidadãos, coexiste com o dever estatal de tributar.

Sintetizando as ideias apresentadas até aqui, podemos afirmar que o poder de tributar pertence exclusivamente aos entes estatais – e é por meio da arrecadação obtida pela tributação que são financiadas as atividades do Estado.

O poder de tributar dos entes estatais, no entanto, não é absoluto. A tributação somente se concretiza de forma legítima quando observados os limites legalmente determinados – institutos que são designados, genericamente, como limitações ao poder de tributar. Por força de tais limitações, o exercício do poder de tributar se dará de modo mais justo e equilibrado, sem violar a liberdade e a propriedade dos contribuintes e o equilíbrio federativo.

Uma das manifestações relativas ao poder de tributar e suas limitações reside, no plano concreto, na figura da Administração Tributária, que analisaremos a seguir.

Conceito de Administração Tributária

A expressão Administração Tributária, na lição de CARNEIRO (2020, 9ª edição, pág. 817), pode ser definida como:

“...a especialização da atividade da Administração Pública que, através da máquina administrativa, cuida da constituição do crédito, das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, da organização e do funcionamento das repartições fazendárias, bem como de toda a atividade fiscal”.

Já MAZZA (2019, 5ª edição, pág. 1.048, grifos do autor) faz a seguinte observação:

Em sua acepção orgânica ou subjetiva, o vocábulo “Administração Tributária” (com iniciais maiúsculas) designa o conjunto de órgãos e entidades estatais encarregados de realizar as atividades de cobrança e fiscalização do pagamento de tributos, ou seja, trata-se de um sinônimo para designar o “Fisco” ou a “Fazenda Pública”.

Já se o termo “administração tributária” (com iniciais minúsculas) for utilizado em seu sentido material ou objetivo, significa as próprias atividades administrativas de cobrança e fiscalização do pagamento de tributos.

A disciplina legal do tema concentra-se nos Arts. 194 a 208 do CTN, e recebeu atenção do texto constitucional por meio da disposição contida no art. 145, § 1º, que apresenta a seguinte redação:

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

(...)

§ 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.

Dessa forma, temos que a Administração Tributária, também chamada de Administração Fiscal, abrange as entidades e órgãos da administração pública com atribuições, competência e funções para definir atos e controlar as obrigações fiscais. É o negócio público associado à estruturação e articulação de meios estatais em torno de

processos que visam à obtenção de rendas em favor da esfera pública, mediante a exploração econômica de bases tributárias que sustentem os seus objetivos e propósitos. Compete a tais entidades e órgãos o poder de fiscalizar, que fundamenta o dever de colaborar, estendido à toda a sociedade.

No Brasil, a Administração Tributária é constituída pelas atribuições definidas na Constituição de 1988 e nas leis da União, governos estaduais, municípios e Distrito Federal.

Dentro do CTN, a Administração Tributária abrange três aspectos distintos: a fiscalização (Arts. 194 a 200), a organização da Dívida Ativa (Arts. 201 a 204) e a emissão de Certidões de Regularidade Fiscal (Arts. 205 a 208). Assim, a citada norma, a partir de seu art. 194, confere às autoridades tributárias competências e poderes para o exercício de tais atividades.

Pelo exercício de suas funções dentro dos limites da legalidade, a Administração Tributária viabiliza os objetivos de arrecadação e fiscalização relativas aos tributos, buscando tanto incrementar a receita obtida para a realização do interesse público e do bem comum quanto punir as eventuais violações ao dever de pagar tributos, fundamental para o financiamento da atividade estatal e da realização de seus objetivos.

SABBAG (2020, 7ª edição, pág.418) destaca que

A administração tributária possui fundamental importância para o cumprimento do objetivo do Poder Público em seu papel tributacional, que consiste na retirada obrigatória de valores dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

A eficácia da administração tributária se manifesta nos seguintes expedientes: procedimentos fiscalizatórios adequados, cobrança judicial dos valores inscritos em dívida ativa e medidas de controle e verificação da regularidade fiscal do contribuinte.

Compreendido o conceito de Administração Tributária, devemos examinar os princípios que a orientam.

Princípios de Administração Tributária

Princípios são fatores de existência e organização de um sistema; podem ser definidos como o conjunto de padrões de conduta presentes de forma explícita ou implícita no ordenamento jurídico.

Na lição de DIDIER JR (2019, 21ª edição, pág. 56 e ss.), os princípios são normas que estabelecem fins a serem atingidos, ao mesmo tempo em que exercem uma função interpretativa em relação às normas menos amplas e bloqueiam, de maneira justificada, a não aplicação de textos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado de coisas que se busca promover por meio do ordenamento jurídico estabelecido.

Dessa forma, fica claro que os princípios da ciência jurídica são o seu esqueleto; eles formam um conjunto de orientações de caráter normativo, que, mesmo quando não apresentadas de forma explícita pelas leis, devem ser seguidas, a fim de otimizar a criação e aplicação do Direito como um todo. A aplicação dos princípios também delimita o campo de atuação jurídica e orienta a maneira como se deve interpretar o que for estabelecido pelo ordenamento jurídico – especialmente em casos de lacuna ou omissão legal.

Na esfera tributária, os princípios assumem papel de extrema relevância. Os princípios tributários, conforme NOVAIS (2018, 3ª edição, pág.118) se apresentam como conjunto integrado de princípios e regras que devem ser respeitados pelos entes políticos, de modo a legitimar a cobrança de seus tributos.

No texto constitucional, os princípios ali previstos estabelecem uma série de limitações ao poder estatal de tributar, assegurando aos cidadãos uma série de direitos e conquistas históricas, sem prejuízo de outras garantias legalmente garantidas aos contribuintes (CAPARROZ, 2019, 3ª edição, pág. 250). Para o autor (pág. 252), são exemplos de princípios constitucionais gerais conexos às relações tributárias os princípios da Justiça, da certeza do Direito, da segurança jurídica, do pacto federativo, do devido processo legal e da supremacia e indisponibilidade do interesse público, entre outros.

A existência desses limites, concretizados como princípios, deve ser observada especialmente pelos legisladores infraconstitucionais e pelo Fisco; em razão de seu caráter fundamental, o descumprimento e/ou inobservância dos princípios tributários causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança (MAZZA, pág. 333).

O autor ressalta ainda (pág. 334) que os princípios tributários são preceitos instituídos em favor do contribuinte e contra o Fisco, representando assim proteções integradas ao sistema com o objetivo de proteger a parte hipossuficiente na relação Fisco–contribuinte – posicionamento reforçado pelo teor do art. 150 da Constituição Federal, que trata dos princípios como garantias fundamentais do contribuinte, evidenciando sua natureza dúplice, de elemento limitador da atividade legislativa e de garantia concedida aos cidadãos.

Vale destacar que, em razão de destinarem-se à proteção de direitos e garantias individuais asseguradas pelo texto constitucional aos contribuintes, o STF considera que as limitações representadas pelos princípios tributários são cláusulas pétreas constitucionais, sendo insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização, mesmo por meio de Emenda Constitucional (PAULSEN, pág. 178).

Os princípios veiculados pelo art. 150 da Constituição apresentam um rol exemplificativo (não taxativo), entre os quais destacamos a legalidade, a isonomia, a segurança jurídica, a vedação ao confisco, a liberdade de tráfego e a transparência. São princípios de caráter geral e amplo, que coexistem com as demais garantias constitucionais e devem ser considerados e apreciados de forma integrada, com o objetivo de conferir ao Sistema Tributário Nacional um mínimo de justiça e razoabilidade.

Também é necessário, por parte da Administração Tributária, a observância dos princípios gerais aplicáveis à Administração Pública, previstos pelo art. 37 da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

No âmbito específico da Administração Tributária, podemos destacar os seguintes princípios, presentes nas esferas constitucional e infraconstitucional:

Legalidade: Apesar de ser um princípio amplo – que rege toda a atividade estatal –, a legalidade assume importância especial no âmbito tributário, uma vez que a atuação do Estado na obtenção de recursos pela cobrança de tributos atinge direitos fundamentais dos cidadãos (a saber, os direitos de propriedade e o de liberdade – CARVALHO, 2019, 30ª edição, pág. 120). Tal detalhe demanda que as normas que regem essa atividade devem limitar-se aos mandamentos previstos pelo ordenamento jurídico, não havendo liberdade de ação do agente da Administração Tributária além das possibilidades delineadas pelos textos legais.

Pessoalidade e capacidade contributiva: O termo “pessoalidade” deve ser compreendido, aqui, como a necessária consideração das características pessoais do contribuinte para dimensionar seus deveres tributários.

Assim, ecoando o ideal de isonomia tributária previsto no art. 150, II da Constituição Federal (segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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), temos a questão da pessoalidade na esfera tributária, que influencia o chamado princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, previsto no art. 145, § 1.º, da Constituição Federal corresponde, conforme SABBAG (pág. 47) a uma projeção do postulado da isonomia tributária, cujo objetivo é a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva. Observe a redação do dispositivo da Constituição Federal:

§ 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.

A despeito da expressão “impostos” que consta do texto constitucional, o critério de análise do caráter pessoal ali disposto deve ser aplicado a todos os tributos, considerando as possibilidades técnicas.

PAULSEN (pág. 99) ensina que a capacidade contributiva vai além de mero critério de justiça fiscal, apto a fundamentar tratamento tributário diferenciado e a promover a isonomia; configura-se verdadeiramente como princípio orientador de toda a atividade relativa à tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Destacando a atividade da Administração Tributária, MACHADO SEGUNDO (pág. 392) considera que a Constituição Federal, buscando conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, facultou à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, de modo que todos

paguem seus tributos em conformidade com suas particularidades – legitimando, assim, o poder de fiscalizar, transformando-o em competência.

Sigilo, requisição de informações e confidencialidade: O objeto da fiscalização reside na identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte (SHOUERI, 2019, 9ª edição, pág. 848), que deve ser levada à cabo respeitando os direitos individuais e nos termos da lei.

A Constituição Federal prevê, em seu art. 5º, X, que são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. No entanto, em razão do poder de fiscalização atribuído ao ente estatal, a este é possibilitado o acesso e a identificação de diversas informações relativas ao contribuinte; há uma necessária concessão relativa ao direito individual de privacidade, em prol do interesse público.

Dessa forma, embora o Fisco tenha acesso a diversas informações relativas à vida dos contribuintes, é seu dever guardar sigilo em relação às mesmas (MACHADO SEGUNDO, pág. 395). Para o autor (pág. 396), esta é a efetivação do chamado “sigilo fiscal”, que veda a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, nos termos do art. 198 do CTN.

São exceções ao sigilo fiscal as seguintes situações:

Requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
Solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa;
Assistência mútua prestada pela Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

Fiscais para fins penais;
Inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
Parcelamento ou moratória.

Dessa maneira, a própria norma evidencia que o sigilo fiscal não é absoluto. 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.

O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Tema de Repercussão Geral nº 990, considera que é constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil (RFB), que define o lançamento do tributo, com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional. O compartilhamento pela UIF e pela RFB, deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios

O CTN, em seu art. 195, estabelece que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Ainda em relação à confidencialidade, repetimos a determinação do art. 198, *caput* do CTN, que estabelece a proibição da divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, sem prejuízo do disposto na legislação criminal. Assim, o servidor da Fazenda que efetivamente divulgar tais informações poderá ser punido tanto na esfera penal quanto na cível e na administrativa.

Escopo da fiscalização: O poder de fiscalização é amplo, no sentido de que ninguém – seja pessoa física ou jurídica, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal – é imune ao poder fiscalizatório do ente estatal, conforme a previsão do art. 194 do CTN.

A efetiva aplicação do regramento principiológico tributário, além de fundamentar a atuação da Administração Tributária, reforça ainda a importância da incorporação de estratégias de *compliance*, tanto na esfera pública quanto privada.

Programas de conformidade fiscal

O termo *compliance* significa agir de acordo com alguma regra, comando ou pedido, ou estar em conformidade com leis e regulamentos, sejam estes externos ou internos. Assim, embora pertencente primeiramente ao âmbito privado, a ideia de *compliance* também passou a ser aplicável na esfera pública, por duas razões principais:

As previsões constitucionais de eficiência e moralidade relativas à administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e

A evolução do modelo de gestão adotado no Brasil, que, em meados da década de 90 do Séc. XX, deixou de ser eminentemente burocrático e passou a ser majoritariamente gerencial, com foco em resultados e com a adoção de práticas de governança e de gestão.

No campo do Direito Administrativo, a expressão “*compliance*” é usada para designar o conjunto de disciplinas cujo objetivo é fazer cumprir o regramento legal e regulamentar (caráter objetivo, obrigatório em virtude de lei), bem como as políticas e as diretrizes estabelecidas para o funcionamento ético e suficiente das entidades públicas (caráter subjetivo, regulamentação interna da entidade), assim como como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possam ocorrer em sua gestão (art. 7º, VIII, Lei nº. 12.846/2013).

Com a efetivação de programas de *compliance* no âmbito das pessoas jurídicas, é possível que os mecanismos de prevenção à corrupção previstos na Lei nº 12.846/2013 funcionem de modo mais concreto, diminuindo ou eliminando as punições de natureza administrativa e judicial que podem advir de tais atos – influenciando, portanto, a dosimetria das multas e penalidades impostas às pessoas jurídicas. Diversos autores, na doutrina nacional, consideram os termos programa de integridade e *compliance* como sinônimos.

Ao redor do mundo, as instituições que trabalham com a Administração Tributária vêm implementando técnicas de incentivo à autorregularização, de forma a efetivar medidas que possibilitem aos contribuintes adequarem-se à legislação e cumprirem suas obrigações de maneira espontânea – o que exclui a necessidade da instauração de procedimentos fiscalizatórios e judiciais de alto custo para as partes envolvidas. Essas ações têm como um de seus fundamentos o conceito de *compliance*, de modo a possibilitar a adequação voluntária dos contribuintes às regras tributárias – ao mesmo tempo em que aprimora o desempenho do ente estatal em relação às questões fiscais.

ALMEIDA (2017) ressalta a importância da construção de um *compliance* cooperativo entre a Administração Tributária e o contribuinte, fundamentado na ideia de “...dar cumprimento à obrigação tributária principal (pagamento) na quantia correta e no tempo exato, por meio da cooperação, em via de mão dupla, entre a administração fazendária e o contribuinte (OECD, 2013, p. 14)”, otimizando, para o ente estatal, a arrecadação de receitas que financiam a prestação de serviços públicos, ao mesmo tempo em que maximizam do lucro e o gozo da liberdade patrimonial pelo contribuinte.

Esse posicionamento mais atual em relação à conformidade fiscal também reverbera na atuação das entidades pertencentes à Administração Tributária. Podemos considerar como sinais dessa mudança de paradigma a criação e utilização de ferramentas que viabilizem uma convivência mais proveitosa e transparente entre o Fisco e os contribuintes – e que têm como pontos principais a regularização do pagamento de débitos fiscais, o cumprimento espontâneo dos comandos legais e das obrigações tributárias acessórias, bem como a promoção de mudança de comportamento por parte dos contribuintes e a implementação de uma cultura de adequação normativa.

Em publicação da própria Receita Federal do Brasil (Revista Fato Gerador, nº 17, 2019, pág. 04), resta reconhecido o fato de que o Fisco adota, há tempos, medidas que permitem a autorregularização do contribuinte, buscando a simplificação das obrigações e o viabilizando o cruzamento de dados digitais, que possibilita a emissão de alertas e o envio de comunicações prévias à abertura de procedimento fiscal.

Dessa maneira, podemos considerar que a criação de programas de conformidade fiscal representa uma das práticas mais modernas no âmbito da administração tributária

internacional, e que está sendo progressivamente adotada em nosso país, tanto na esfera de atuação da Receita Federal quanto nos Estados. Vale destacar que nos âmbitos estadual, distrital e municipal, a administração dos tributos é feita por meio das respectivas Secretarias da Fazenda, enquanto a Receita Federal do Brasil, no âmbito federal, administra a maior parte dos tributos.

São exemplos de programas de conformidade os seguintes:

- Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira (PRC), normatizado pela Portaria SRRF07 nº 5/2021, o qual consiste na aplicação de um conjunto de ações voltadas para o alcance da regularidade fiscal de contribuintes jurisdicionados pela região e, por meio de ações de conscientização, na promoção da mudança de comportamento em prol da aderência às normas tributária e aduaneiras. O PRC é composto por ações de conscientização, que promovem a cidadania fiscal e estimulam a conformidade tributária e aduaneira, além das ações de autorregularização, que apresentam ao contribuinte possíveis distorções ou irregularidades tributárias ou aduaneiras, e oferecem, mediante prazo determinado, orientação para a regularização.
- Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, através da Lei Complementar nº 1.320/2018, de São Paulo, que cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas. Seus objetivos buscam facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir os custos de conformidade para os contribuintes; aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária e simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação, entre outras diretrizes;
- Programa de Conformidade Tributária – “Contribuinte Pai d’Égua” no âmbito da Administração Tributária do Estado do Ceará, por meio da Lei nº 17.087/2019 e do Decreto nº 33.820/2020, que tem por objetivos estimular os contribuintes à autorregularização e à conformidade fiscal, estabelecendo instrumentos para o aperfeiçoamento da relação jurídica entre os contribuintes e a Administração Tributária, bem como melhorar o ambiente de negócios dos setores econômicos, devendo orientar as políticas, as ações, os programas e as medidas da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ).

Podemos considerar, portanto, que as ideias que fundamentam tais programas de conformidade caracterizam-se pelo fomento à autorregularização e a conformidade tributária, pela redução dos custos relativos às obrigações tributárias, pela institucionalização do ideal cooperativo entre o Fisco e os contribuintes e pela simplificação da aplicação da legislação tributária, otimizando a arrecadação, implementando a cidadania fiscal e aperfeiçoando a comunicação entre os integrantes da relação tributária.

A intenção que sustenta a criação de tais programas é evidentemente positiva. São oferecidas vantagens aos contribuintes que efetivamente cumprem suas obrigações fiscais, de forma a perenizar e naturalizar tal comportamento; dá-se a aplicação concreta das previsões legais e sua simplificação pela autorregularização; há o incentivo à conformidade tributária e o estreitamento da relação entre os contribuintes e o Fisco.

No entanto, todas essas condutas positivas podem ser comprometidas, caso os programas de conformidade tributária terminem por possibilitar a violação de comandos normativos, inclusive aqueles previstos no art. 138 do CTN, conforme passaremos a analisar.

Programas de conformidade fiscal e a possibilidade de violação ao art. 138 do CTN

O CTN, entre seus arts. 136 a 138, disciplina o tema da responsabilidade por infrações à legislação tributária.

Nos termos do art. 136, o CTN adota, em princípio, a teoria da responsabilidade objetiva; aquele que pratica o ato ilícito será responsabilizado, independentemente de culpa, desconsiderando-se igualmente as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade; a aplicação de penalidades prescinde de provas da intenção do infrator (SABBAG, 2018, 2ª edição, pág. 433) e do resultado de sua conduta.

É possível, porém, que dispositivos normativos prevejam a necessidade de demonstração do dolo ou da culpa, especialmente em no caso de infrações mais graves, às quais são aplicadas penas mais severas (fraudes contábeis, adulteração de documentos etc. – MACHADO SEGUNDO, pág. 258). Assim, parte da doutrina – representada aqui por MACHADO SEGUNDO – posiciona-se pela culpa presumida ao invés da responsabilidade objetiva classicamente considerada, uma vez que o próprio CTN prevê, em seu art. 137, hipóteses de responsabilidade pessoal do agente.

O art. 138 do CTN, por sua vez, prevê que 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.

A norma também ressalta que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração – ou seja, pertinentes à infração respectiva.

Analisando o citado dispositivo legal, CAPARROZ (pág. 617 e ss.) ensina que a denúncia espontânea busca excluir a responsabilidade – e consequentemente a aplicação das multas – nas situações em que “...o contribuinte ou responsável reconhece a existência do crédito tributário e efetua o recolhimento do montante devido acrescido de juros, antes de qualquer providência das autoridades fiscais”; para o autor, a denúncia espontânea caracteriza-se pelo arrependimento do sujeito passivo, que reconhece a existência do débito e faz sua reparação de forma voluntária, sem a presença de qualquer elemento de coerção estatal.

A ideia que fundamenta a denúncia espontânea, portanto, é incentivar o contribuinte a atender às obrigações tributárias sem que seja necessário acionar o dispendioso aparato estatal, de modo a beneficiar ambas as partes.

Já CARVALHO (pág. 114) faz a seguinte consideração, em relação ao conteúdo do art. 138 do CTN:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos que as duas medidas — juros de mora e multa de mora — por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

Vale destacar que não há nenhum procedimento legal estabelecido para a formalização da denúncia espontânea, e, uma vez excluída a responsabilidade pela infração, resta somente a exigência do valor do tributo devido, acrescido dos respectivos juros de mora.

CARVALHO (pág. 114), ainda analisando o art. 138 do CTN, apresenta o seguinte destaque:

Apesar da clareza desse dispositivo, a fiscalização, muitas vezes, pretende o pagamento de multa de mora, alegando não possuir ela cunho punitivo. Tal argumentação, todavia, não se sustenta: primeiro, porque o legislador nacional não distinguiu as multas chamadas “punitivas” das “moratórias”; segundo, pelo fato de que toda multa exerce função de apenar o sujeito a ela submetido, tendo em vista o ilícito por ele praticado.

MAZZA (pág. 915 e ss.) compara a denúncia espontânea à autodelação premiada, ocorrida no âmbito do Direito Tributário; conforme o autor,

O próprio infrator confessa ao Fisco a prática de um comportamento irregular antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração, acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do pedido para que o Fisco arbitre o valor devido. (...) Como prêmio, o art. 138 do CTN determina a exclusão da responsabilidade afastando a aplicação de qualquer penalidade, sejam multas punitivas ou moratórias. Para além do rigor, com o objetivo de esclarecer o que se incluiria na hipótese de denúncia espontânea, a multa fiscal, qualquer que seja sua modalidade, é espécie de sanção tributária consistente numa prestação pecuniária, compulsória, que sobrevém como decorrência da prática de determinadas infrações. É, pois, típica sanção de ato ilícito.

O instituto da denúncia espontânea não é, porém, aplicável em qualquer situação; segundo a jurisprudência consolidada do STJ, são situações que inviabilizam a aplicação do benefício da denúncia espontânea as seguintes (MAZZA, pág. 916):

- no caso de inadimplemento de obrigações tributárias acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo;
- quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados pelo contribuinte, mas recolhidos fora do prazo de vencimento. Sobre o tema, ver a Súmula nº 360 do STJ, que determina que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo;
- quando houver confissão do débito acompanhada de pedido de parcelamento, na medida em que parcelamento não pode ser confundido com pagamento. Em outras palavras, a denúncia espontânea acompanhada do pagamento parcelado não exclui a responsabilidade pelas penalidades moratórias, apresentando-se, na verdade, como confissão de dívida.

Para SCHOUERI (2019, 9ª edição, pág. 821), a leitura isolada do art. 138 do CTN pode conduzir à conclusão de que, uma vez iniciado o procedimento administrativo, já não será mais possível haver a espontaneidade; o autor cita uma situação na qual se inicia uma fiscalização, mas a Administração não dá seguimento àquela atuação – possibilidade

disciplinada pelo art. 7º do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; ou o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. O art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece, porém, um prazo para que a Administração dê continuidade a seus atos, sob pena de se retornar aquela. Nas palavras do autor,

Ou seja: se a fiscalização é iniciada, mas interrompida, retoma-se a espontaneidade, dando azo à possibilidade de o sujeito passivo recolher o tributo, acrescido de juros, desaparecendo, a partir daí, a responsabilização pelo ilícito.

A ideia geral, portanto, é a de que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Como visto, a doutrina, em consonância com o CTN, é firme em considerar que a concessão do benefício da denúncia espontânea não coexiste com o início efetivo de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Assim, em tese, a ocorrência de qualquer dos procedimentos – seja de natureza administrativa ou fiscalizatória –, desde que relacionados diretamente à infração em análise, retira a espontaneidade da denúncia.

Desse modo, nos aspectos doutrinário e jurisprudencial, temos que tal benefício só será possível nos casos em que o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a existência de fato gerador que ocorreu, porém, sem terem sido apurados os seus elementos quantitativos (base de cálculo, alíquota e total do tributo devido) por qualquer tipo de lançamento; em outras palavras, o Fisco não tem, até o momento da denúncia espontânea, qualquer conhecimento relativo à situação – que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não pagamento do tributo devido (Recurso Especial n. 450.128).

No entanto, no plano concreto, vêm ocorrendo situações diversas da expressa previsão legal.

Como exemplo, em matéria de maio de 2021, o veículo “Valor Econômico” reportou uma reunião entre a Receita Federal e as distribuidoras de veículos, relativa à tributação de PIS e Cofins sobre bonificações concedidas pela indústria, com o objetivo de tratar dos

aspectos legais, jurisprudência e estimular a autorregularização - sem aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor dos débitos (multa qualificada, prevista pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, e que deveria ser incidente apenas nas hipóteses de fraude ao Fisco ou sonegação no sentido penal).

Essa multa, embora de caráter excepcional, vem sendo aplicada pela Receita Federal de forma distorcida, em situações que não estão enquadradas em sua hipótese de incidência. É possível ainda que seu montante seja duplicado, chegando a 150% do valor dos débitos, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a saber:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Redirecionando o foco da análise para a questão da possibilidade de autorregularização, temos, segundo a doutrina, a jurisprudência e a própria Receita Federal (2019, pág. 19) que somente será possível a autorregularização até o início do procedimento fiscal, o que significa que o contribuinte pode regularizar a situação de sua declaração em anos posteriores ao de sua apresentação.

No entanto, como podemos averiguar diante da reunião entre a Receita Federal e as distribuidoras de veículos, a instituição ignorou o critério central de viabilização da denúncia espontânea, ou seja, sua possibilidade de existência somente diante da ausência do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Na notícia citada, a Receita já estava ciente da arrecadação tributária relativa aos PIS e Cofins – conhecimento que, conforme a melhor doutrina e a jurisprudência, impediria qualquer espécie de autorregularização. Afinal, a denúncia representa a comunicação à

autoridade tributária, por iniciativa própria do contribuinte, a prática de ilícito fiscal, sendo a espontaneidade caracterizada pelo fato de que a comunicação deve ser realizada, necessariamente, de maneira prévia a qualquer procedimento fiscal – inclusive um simples termo de abertura de fiscalização (TIAF – termo de início da ação fiscal – CARNEIRO, pág. 604), em conjunto com o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora, ou de depósito da importância arbitrada.

Outro exemplo de contradição relativa às condutas da Receita Federal reside em uma situação concernente a contribuintes que aderiram ao programa de repatriação para o pagamento de multa de mora de 20% relativa ao Imposto de Renda (IR) sobre os ganhos declarados no exterior, no ano de 2016.

A princípio, a instituição havia informado que não haveria multa; no entanto, no decorrer do período, vários contribuintes foram notificados sob a justificativa de que a retificação da declaração e o pagamento do imposto sobre os ganhos de capital foram efetuados após o dia 31 de outubro de 2016, quando se encerrou a adesão. Após esse prazo, não haveria a caracterização de denúncia espontânea.

No entanto, o prazo para adesão ao programa, foi prorrogado pelo próprio órgão por meio da Instrução Normativa 1.665, em 19 de outubro, de modo que a entrega da Declaração Retificadora de Imposto de Renda de 2015/2014 foi adiada para 31 de dezembro de 2016. Em outras palavras, a Receita Federal desconsiderou a própria prorrogação para fins de não incidência da multa de denúncia espontânea, o que gerou uma arrecadação indevida.

Ao final, a Receita Federal posicionou-se pelo cancelamento de eventuais cobranças indevidas da multa de mora de 20% dos contribuintes que aderiram ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), e afirmou que não haveria a necessidade de qualquer manifestação por parte dos contribuintes.

Este erro técnico, porém, levou diversos contribuintes a solicitar, de maneira justa, a devolução dos valores indevidamente recolhidos, tanto na esfera administrativa quanto na judicial – o que, evidentemente, resulta em uso de recursos estatais e em desgaste para as partes envolvidas, especialmente para os cidadãos, que integram o polo mais frágil da relação tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando as informações apresentadas no decorrer do artigo, temos que a Receita Federal do Brasil, sob o pretexto de estabelecimento de programas de conformidade fiscal, pode violar preceitos constitucionais e legislativos – o que conduz a atuação fiscal a contradizer os ditames estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

A busca pela otimização do relacionamento entre o contribuinte e a Fazenda Pública não justifica a inobservância das determinações legais e dos princípios que regem a Administração Pública, de forma geral, e a Administração Tributária, de maneira específica.

Como examinado anteriormente, a Administração Tributária representa uma especialização da atividade da Administração Pública; a norma atribui às autoridades tributárias uma série de competências e poderes que possibilitam o exercício das atividades fiscais. No entanto, sua atuação deve observar, além do regramento legal pertinente às suas atividades, os comandos gerais que orientam a conduta dos entes e órgãos que integram a Administração Pública.

É essencial que a legalidade conduza toda a atividade administrativa estatal – especialmente em situações que alcançam direitos fundamentais constitucionalmente protegidos, como ocorre na seara tributária.

Tanto a legalidade quanto o respeito aos direitos individuais representam limites estabelecidos à atividade de fiscalização, que deve ainda levar em consideração questões relativas à segurança jurídica – princípio constitucional referente aos direitos adquiridos, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, e conectado às relações tributárias, alcançando a confiança do contribuinte no sistema, com base na legalidade e na estabilidade das relações jurídicas. Conforme CAPARROZ (pág. 252), as relações entre a Fazenda Pública e os contribuintes não podem ser alteradas em prejuízo de direitos assegurados aos indivíduos.

A ideia de programas de conformidade fiscal, *per si*, é absolutamente válida e compatível com a estrutura de nosso ordenamento jurídico.

Além de aproximar as partes da relação tributária – o Fisco e os contribuintes –, tais ações incentivam a adoção de comportamentos legalmente adequados, criando uma cultura de

observância das normas jurídicas e do atendimento do dever essencial de pagar tributos, bem como proporcionam o financiamento das atividades estatais e viabilizam a implementação da cidadania fiscal. No entanto, não é facultado à Administração, em nome do “interesse público”, ignorar os princípios corolários de sua atuação.

No âmbito federal, a União – por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) administra os diversos tributos dos quais é o sujeito ativo. O comportamento desta instituição, porém, vem sendo criticado por sua deliberada desatenção às normas que regem a Administração Tributária. A busca por maiores arrecadações não pode levar à violação do regramento legal. PAULSEN (págs. 21-22) faz um comentário pertinente nesse sentido:

Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos.

Essa condição de demasiada sujeição em que se viam os contribuintes, associada à indignação com as diferenças sociais e com o destino que era dado aos recursos, despertou movimentos pela preservação da propriedade e da liberdade, de um lado, e pela participação nas decisões públicas, de outro.

Essa observação, ainda que relativa à origem da tributação e seus limites, evidencia o cerne de nossa argumentação: o Fisco possui extremo poder sobre os contribuintes, e para que estejam presentes o equilíbrio e a legitimidade em suas ações, é essencial a observância de todos os limites juridicamente impostos à sua atuação, especialmente em relação à legalidade.

A denúncia espontânea – instituto criado com a intenção de beneficiar o contribuinte, possibilitando a exclusão da responsabilidade e a atenuação das penalidades, nos casos em que o contribuinte age de boa-fé e se acusa espontaneamente ao Fisco, ao comunicar a sua infração de forma prévia ao início de qualquer procedimento fiscal (CARNEIRO, pág. 603) – termina por ser prejudicada, diante de algumas das incoerências concretizadas pela Receita Federal em suas ações.

O órgão frequentemente aplica multas em situações não abrangidas pelas hipóteses legais de incidência, compromete a autorregulização – que deveria ser incentivada – e faz cobranças indevidas, que, mesmo quando revertidas, representam uma ameaça à segurança jurídica dos contribuintes. Afinal, é sempre possível que a Receita Federal manifeste-se pela

possibilidade de estabelecer uma determinada conduta – como, por exemplo, o caso da repatriação de valores citado anteriormente – e, a seguir, contradiga suas próprias ações, em flagrante inobservância das normas, ignorando a prorrogação de prazos por ela instituída, ou ainda concedendo a possibilidade de denúncia espontânea – abrindo mão da arrecadação – em casos nos quais ela já tem efetivo conhecimento da infração, esvaziando os critérios legalmente estabelecidos para a concessão do benefício.

A atuação dos entes de Administração Tributária exige, para sua legitimidade, a estrita observação do regramento legal, que representa o estabelecimento de limites claros para o exercício de suas atribuições. É inadmissível que o regramento normativo e principiológico seja violado pelas ações do próprio Fisco, disfarçadas como medidas de incentivo à conformidade fiscal, sob os pretextos de ampliar a arrecadação ou incentivar a autorregularização dos contribuintes, por meio do estabelecimento de ações que desrespeitam frontalmente os comandos normativos e desvirtuam os institutos que deveriam favorecer relações tributárias cidadãs.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **COMPLIANCE COOPERATIVO: UMA NOVA REALIDADE ENTRE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTRIBUINTES**. RDTI Atual nº 02. IBDT – INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Revista Direito Tributário Internacional Atual. e-ISSN 2595-7155. 2017. Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_otavio.pdf.

BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm.

_____. **Lei nº 12.846, de 18 de março de 2015.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm.

_____. Ministério da Economia. Plano Anual da Fiscalização 2019. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal. Caderno 3)

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado®**; coordenador Pedro Lenza. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. (Coleção esquematizado®)

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro.** – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CEARÁ. **Decreto nº. 33.820, de 20 de novembro de 2020.** Regulamenta a Lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019, que Institui o Programa de Conformidade Tributária Denominado "Contribuinte Pai D'Égua" no âmbito da administração tributária do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/11/Decreto-n%C2%B0-33.820-de-2020.pdf>

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento.** - 21. ed. - Salvador: Ed. Jus Podivm, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário.** – 5. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado.** – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Receita Federal. **Portaria SRRF07 n° 5, de 18 de janeiro de 2021**. Institui o Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira da 7ª Região Fiscal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br//sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=114999&visao=anotado>.

Receita Federal. Assessoria de Comunicação Institucional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Receita Revista Fato Gerador, n° 17. 2019**. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_17ed_web.pdf.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

STF. **Tese de Repercussão geral n° 990**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5213056&numeroProcesso=1055941&classeProcesso=RE&numeroTema=990#>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.