



ISSN 0034-835X
e-ISSN 2596-0466

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília – DF

Ano 59

236

outubro a dezembro de 2022

SENADO FEDERAL



Fundamentação decisória, *accountability* e *compliance* tributário

ALINE VITALIS

EDUARDO DE AVELAR LAMY

Resumo: Na elaboração deste artigo empregou-se o método dedutivo e realizou-se pesquisa bibliográfica e documental. Parte-se da premissa de que a fundamentação decisória está diretamente relacionada à *accountability*, consubstanciada na *prestação de contas* – imprescindível num Estado Democrático de Direito –, além de possibilitar a justificativa e o controle dos atos do Poder Público, inclusive no âmbito administrativo. Intenta-se analisar a possível conexão entre fundamentação decisória, *accountability* e conformidade tributária quanto ao papel desempenhado pela Administração Pública tributária, considerando especialmente os princípios e os fundamentos de governança pública. Nesse contexto, também são mencionadas inovações legislativas recentes que preveem mecanismos de maior proximidade e consensualidade entre a Administração tributária e os contribuintes, com destaque para a regulamentação da transação tributária e o Cadastro Fiscal Positivo.

Palavras-chave: fundamentação decisória; *accountability*; governança pública; *compliance* tributário.

Reasoning for decision, accountability and tax compliance

Abstract: The present article used the deductive method and the bibliographic and documental research. It based on the premise that the reasoning of decisions related directly to accountability, embodied in the necessary and indispensable rendering of accounts in a democratic state of law. In addition, it allows the justification and control of the acts of the government. In summary, the main goal is to analyze the possible connection between the rationale for decisions, accountability and tax compliance, considering the role played by the Public Tax Administration in this area, especially based on the principles and foundations of public governance. In this context, recent legislative innovations are also mentioned, which provide mechanisms for greater proximity between the

Recebido em 1/2/22

Aprovado em 1/8/22

Tax Administration and taxpayers, striving for consensus, with emphasis on the regulation of tax transactions and the positive tax registry.

Keywords: reasoning for decision; accountability; public governance; tax compliance.

1 Introdução

O Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, conforme o primeiro artigo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) (BRASIL, [2022a]), o qual também prevê os princípios e os fundamentos que o regem, dentre os quais se distinguem para os fins do estudo a *cidadania* e a *dignidade da pessoa humana*.

A fase atual do processo democrático não mais se limita à escolha dos representantes políticos em eleições periódicas. A democracia exige mais. Não por acaso têm sido recorrentes a defesa e a exigência de maior participação democrática em diversas áreas, inclusive no âmbito das atividades da Administração Pública. Cada vez mais se apregoa a necessidade de maior horizontalidade nas relações entre os cidadãos e o Estado, e defende-se uma Administração Pública mais dialógica e menos adversarial, que permita maior participação e cooperação entre o Poder Público e os contribuintes, no caso da Administração Pública tributária. Também estão presentes elementos de consensualidade e a utilização de um sistema multiportas para a resolução de litígios, não mais adstrita ao processo judicial.

De fato, a legitimidade do próprio Estado Democrático de Direito advém da participação e do controle popular, que devem ser estimulados e incrementados em suas diversas nuances. A crise democrática é fenômeno mundial e o estímulo à maior participação popular pode ser um caminho para que os cidadãos se sintam integrantes de um coletivo e compreendam a importância da democracia, em seus diversos espectros. A propósito, afirmava Winston Churchill que a “democracia é a pior forma de governo, com exceção das demais”¹.

O presente artigo foi elaborado com base na utilização do método dedutivo e na realização de pesquisa bibliográfica e documental. Parte-se da premissa de que a fundamentação decisória está diretamente relacionada à *accountability*, consubstanciada na *prestação de contas*, impres-

¹ Célebre frase pronunciada em discurso na Câmara dos Comuns em 11/11/1947.

cindível num Estado Democrático de Direito, além de possibilitar a justificativa e o controle dos atos do Poder Público, abarcando o âmbito administrativo.

Intenta-se analisar a possível conexão entre fundamentação decisória, *accountability* e conformidade tributária, fazendo-se referência ao papel desempenhado pela Administração Pública tributária, considerando especialmente os princípios e fundamentos da governança pública. Nesse contexto, também são mencionadas recentes inovações legislativas que preveem mecanismos de maior proximidade entre a Administração tributária e os contribuintes, vincada pela consensualidade – com destaque para a regulamentação da transação tributária, a possibilidade de realização de negócio jurídico processual e o Cadastro Fiscal Positivo.

Com relação à estrutura do artigo, o tópico inicial trata da relação entre a teoria da fundamentação decisória, a *accountability* e o Estado Democrático de Direito. Logo em seguida, discorre-se sobre os elementos da governança pública e a Administração Pública tributária dialógica. Por fim, analisam-se aspectos do *compliance* tributário diante das recentes inovações legislativas, e sua relação com a exigência de motivação/fundamentação dos atos da Administração Pública.

2 A relação entre a teoria da fundamentação decisória, a *accountability* e o Estado Democrático de Direito

Muito se tem falado sobre a necessidade e a importância da *accountability*, vocábulo inglês que não encontra correspondente exato na língua portuguesa. Geralmente associa-se *accountability* com *prestação de contas* e com a possibilidade de controle e de responsabilização.

Pode-se afirmar que há relação diretamente proporcional entre poder, responsabilidade e necessidade de *accountability*. Ou seja: quanto mais poder, maior a responsabilidade pelo seu exercício e, conseqüentemente, maior a necessidade de *prestação de contas*, isto é, de *accountability*.

São muitas as possibilidades de conceituar e de abordar o tema, pois há várias formas e classificações de *accountability*, tais como a vertical e a horizontal, a social e a institucional, apenas para citar algumas². Rocha (2010, p. 2) resume: “assim como a administração pública, a *accountability* é concebida com base em variados espaços e modelos, e não pode ser vista como um fenômeno único ou mesmo homogêneo e isolado do contexto administrativo que lhe dá sustentação”. Segundo o autor (ROCHA, 2010, p. 4), a *accountability* concretiza-se não só com base no controle exercido pelas diferentes instâncias na estrutura estatal, mas também “[pelo] controle exercido pela imprensa, pelas organizações e associações da sociedade civil e pelos próprios cidadãos”, mediante ações que ensejem alguma forma de constrangimento ou sanção. Em síntese, trata-se de conceito central para a Administração Pública, cuja existência como

²De modo geral, tem-se por *accountability* o cumprimento da obrigação de prestar contas a terceiros, seja a um organismo de controle, seja ao parlamento, seja à própria sociedade. As classificações de *accountability* diferem quanto ao critério adotado. Segundo Theodoro e Nascimento (2019, p. 185), com esteio na concepção original de Guillermo O'Donnell, classifica-se como vertical a *accountability* realizada diretamente pelos cidadãos, geralmente pelo voto, e associada aos representantes eleitos do Poder Executivo e Legislativo, que não são reeleitos se desaprovados pela população. A *accountability* horizontal, por sua vez, é aquela cujo controle é exercido por outro servidor público (controle interno do próprio órgão via Corregedoria, por exemplo, ou controle exercido por órgão terceiro, como os Tribunais de Contas, com a possibilidade de responsabilização e sanção). Rocha (2010, p. 6) faz referência à *accountability social* e à *accountability institucional*: a primeira é exercida de modo direto pela sociedade (cidadãos e entidades da sociedade civil, como a imprensa); e a segunda, pelo aparato institucional do Estado sobre os seus próprios órgãos e agentes.

processo é fundamental para a preservação da democracia (ROCHA, 2010, p. 5).

Nesse contexto, busca-se analisar a teoria da fundamentação decisória e sua relação com a *accountability*, necessária e exigível no Estado Democrático de Direito. Saliente-se que alguns princípios constitucionais que dão corpo à teoria geral do processo irradiam efeitos que não se limitam ao processo jurisdicional e abarcam tanto os processos administrativo e legislativo quanto os que estão fora da esfera estatal, como o processo arbitral.

Pode-se definir o processo como “o instrumento de que se serve o Estado para, tanto no exercício da sua função jurisdicional quanto fora dela, com a participação das partes e obedecendo ao procedimento estabelecido na legislação específica, eliminar conflitos de interesses, buscando solucioná-los” (RODRIGUES; LAMY, 2019, p. 8). Os autores também frisam, para fins conceituais, a importância dos princípios constitucionais do processo: “trata-se de um ato jurídico complexo resultante da operação de um núcleo de direitos fundamentais (os princípios constitucionais do processo), sobre uma base procedimental, tanto dentro quanto fora da jurisdição” (RODRIGUES; LAMY, 2019, p. 8). A primeira premissa adotada, portanto, diz respeito ao fato de que os princípios constitucionais do processo estão espalhados e exercem influência sobre áreas do Direito distintas do Processual. A esse respeito, cita-se como exemplo a teoria da fundamentação decisória, geralmente estudada no âmbito do Direito Processual e de forma associada quase que exclusivamente à função jurisdicional. Os princípios que respaldam a exigência de fundamentação para a tomada de decisões, inclusive no âmbito administrativo, são o *devido processo legal*, consagrado no art. 5º, LIV, da CRFB, e o Estado Democrático de Direito, referido no seu art. 1º (BRASIL, [2022a]).

Dado seu caráter estruturante no sistema, tais fundamentos ou princípios por si sós seriam suficientes para a exigência de adequada fundamentação decisória como mecanismo de *accountability*, possibilitando a qualquer integrante da sociedade o controle dos atos estatais. Contudo, há outros elementos normativos identificáveis no ordenamento que respaldam tal exigência.

A exigência de fundamentação das decisões estatais (não apenas as judiciais) como instrumento de *accountability* decorre da constatação de que “o Estado Democrático de Direito é o Estado que se justifica, para encontrar nessa justificação sua legitimidade” (SCHMITZ, 2015, p. 183). É exatamente o *devido processo legal* que legitima constitucionalmente a atividade do Estado, e a fundamentação decisória ou motivação³, que se inclui no *devido processo legal*, materializa-o. Nas palavras de Manzi (2009, p. 54), “a motivação é tanto garantia do respeito ao devido processo legal como consequência de sua aplicação”.

Constata-se, pois, que a fundamentação dos atos estatais demonstra sua relevância com base na constatação de que a atuação dos entes públicos tem por pressuposto a adequada *publicidade e motivação*, com o escopo de assegurar a conformidade dessa atuação com o Direito (SCHMITZ, 2015, p. 183). De fato, só é possível verificar a conformidade do ato/decisão ao ordenamento jurídico com suporte na análise da fundamentação decisória; sem ela, exclui-se a possibilidade de realização desse controle. E aqui se faz referência a um controle mais amplo que o exercido pelo Poder Judiciário ou pela respectiva instância recursal: o controle passível

³ É preciso mencionar que a fundamentação decisória, na forma como adotada neste artigo, é tratada no Direito Administrativo como motivação do ato administrativo, muito embora possam ser destacadas distinções conceituais a respeito, inexistindo propriamente unanimidade na doutrina.

de ser exercido pela própria sociedade, por seus diversos atores (população, imprensa, meio acadêmico etc.). Ainda que não venha a ser efetivamente realizado, a mera possibilidade de sua realização traz legitimidade ao agir do Estado Democrático de Direito. A ideia essencial é a submissão da decisão ao escrutínio público por meio da análise de sua fundamentação.

Para Schmitz (2015, p. 182), o Estado de Direito⁴ ou Estado Constitucional age de modo a não surpreender o cidadão; pauta-se pela estabilidade e previsibilidade, em oposição à arbitrariedade, e atua em consonância com os princípios e ditames constitucionais e regras preestabelecidas. O Estado *Democrático* de Direito, por sua vez, pressupõe a participação da sociedade e, quanto à *accountability*, implica a possibilidade de controle social dos atos dele emanados.

Comumente, estudiosos do Direito Processual Civil analisam a fundamentação como mecanismo de *accountability*, com foco na atuação do Poder Judiciário e na necessidade da adequada fundamentação de suas decisões⁵, a qual é exigida no devido processo legal consagrado constitucionalmente, o que abarca as proferidas na esfera da Administração Pública.

No mesmo sentido, defende Cunha (2001, p. 15) a generalidade da exigência de fundamentação/motivação do agir administrativo, respaldada na CRFB. Para a autora, trata-se de imperativo lógico decorrente do próprio Estado Democrático de Direito, que permite a participação da sociedade, “já que cumpre explicar ao cidadão porque determinada norma lhe é imposta, devendo ser tal justificação convincente, razoável e suficiente, permitindo-se, assim, o seu consenso” (CUNHA, 2001, p. 15).

No Direito Administrativo, a fundamentação decisória corresponde à motivação do ato administrativo⁶. Além da exigência de fundamentação

⁴ A propósito, merece referência o posicionamento de Waldron (2008, p. 3-6), segundo o qual “[t]he rule of law is one of the most important political ideals of our time”. O jurista também apresenta o seguinte conceito: “The rule of law is a multi-faceted ideal. Most conceptions of this ideal, however, give central place to a requirement that people in positions of authority should exercise their power within a constraining framework of public norms, rather than on the basis of their own preferences, their own ideology, or their own individual sense of right and wrong”. E assim prossegue a análise: “Beyond this, many conceptions of the Rule of Law place great emphasis on legal certainty, predictability, and settlement; on the determinacy of the norms that are upheld in society; and on the reliable character of their administration by the state”. Theodoro e Nascimento (2019, p. 177), por sua vez, afirmam que o “desrespeito ao devido processo legal surge como um desrespeito à segurança jurídica e ao Estado de Direito”, dada a conexão entre eles.

⁵ Para maior aprofundamento do tema sob o enfoque da *accountability* no Poder Judiciário, ver *Accountability e transparência da justiça civil: uma perspectiva comparada* (MITIDIERO, 2019a). Trata-se de uma coletânea de artigos jurídicos sobre a temática. A perspectiva brasileira explicita-se nos artigos “*Accountability* e transparência da justiça civil no Brasil” (MARINONI; ARENHART, 2019) e “*Accountability* e transparência da justiça civil – uma perspectiva comparada” (MITIDIERO, 2019b).

⁶ Importa fazer um breve histórico das fases e das modificações de concepção, especialmente quanto à exigência ou não de motivação dos atos administrativos em geral, vinculados ou discricionários. De início, defendia-se a concepção de que apenas os atos vinculados deveriam ser expressamente motivados, para possibilitar o controle

decisória em decorrência dos ditames constitucionais, são relevantes dispositivos normativos correlatos de natureza legal e constitucional, tais como: os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999; o art. 93, X, da CRFB (incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 45/2004); os arts. 20, parágrafo único, e 21 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) (incluídos pela Lei nº 13.655/2018)⁷.

Deve-se considerar também o paradigma atual, em que há maior exigência de horizontalidade, cooperação entre a Administração Pública e os cidadãos, consensualidade, configurando um modelo de Administração dialógica e cooperativa. Nesse “novo cenário”, buscar-se-á esclarecer qual seria o impacto em relação à exigência de fundamentação/motivação decisória na esfera administrativa e como deveriam portar-se os agentes públicos, admitindo-se a relação entre tais aspectos e o estímulo ao comportamento de *compliance*, especialmente na esfera tributária.

de sua exata conformidade com a legislação. O ato discricionário, dada a *conveniência e oportunidade* que o caracterizam, não precisariam ser motivados, mas se o fossem, a motivação deveria corresponder à realidade, sob pena de anulação. Tratava-se da teoria dos motivos determinantes. Posteriormente, passou-se a defender a necessidade de fundamentação em relação a todos os atos administrativos, inclusive os atos discricionários, o que faz sentido diante da exigência de *accountability* e da constatação de que inexistia liberdade absoluta do agente.

⁷ O art. 2º da Lei nº 9.784/1999 estabelece que “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, *motivação*, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência” (BRASIL, [2021b], grifo nosso). No parágrafo único, VII, do mesmo artigo, prescreve-se que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de “indicação dos *pressupostos de fato e de direito* que determinarem a decisão” (BRASIL, [2021b], grifo nosso). O art. 50 da Lei nº 9.784/1999 dispõe sobre situações em que os “atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos” quando: “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses”; “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções”; “decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública”; “dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório”; “decidam recursos administrativos”; “decorram de reexame de ofício”; ou “deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais” (BRASIL, [2021b]). A discussão que surgiu na doutrina é se esse rol seria exemplificativo ou taxativo. Corroborando o enfoque aqui adotado, este autor posiciona-se no sentido de que ele é meramente exemplificativo, dada a importância da motivação/fundamentação para o Estado Democrático de Direito e sua relação direta com a necessária *accountability*: segundo o art. 93, X, da CRFB, “as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas” (BRASIL, [2022a]). Ora, como justificar que as decisões administrativas de outros Poderes, que não o Judiciário, não o sejam? Destaque-se que a LINDB apresenta elementos do consequencialismo, ao incorporar ao ordenamento algumas exigências de fundamentação decisória relacionadas à proporcionalidade (critérios de necessidade e adequação), conforme se infere dos arts. 20 e 21: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. *A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas*. Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa *deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas*. Parágrafo único. A decisão a que se refere o *caput* deste artigo *deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos*” (BRASIL, [2018], grifos nossos).

3 Elementos de governança pública e a Administração Pública tributária dialógica

O Estado Democrático de Direito reclama a participação da sociedade para legitimar-se: “A participação concreta da sociedade civil na formulação, no acompanhamento da execução e no controle das decisões do Poder Público acerca de políticas públicas revela um dos mais fecundos traços para a consolidação de um modelo de Administração Pública democrática” (MACHADO; CRISTÓVAM; CATARINO, 2020, p. 145).

É possível também afirmar que tem sido formatado um novo quadro de governança pública, com o ideal de Estado Democrático de Direito como vetor estruturante do regime jurídico-administrativo. Trata-se de uma governança fundada na efetiva participação do cidadão e da sociedade tanto na formação da decisão quanto nas escolhas das prioridades da ação estatal, sem descuidar do controle social do Poder Público em relação à eficiência administrativa na prestação de serviços, na gestão administrativa e no controle de resultados (MACHADO; CRISTÓVAM; CATARINO, 2020, p. 145). Para Oliveira (2008, p. 100), “[m]ais do que uma tendência da administração pública contemporânea, a participação administrativa é uma realidade inafastável e deve ser entronizada no corpo administrativo do Estado”. Conforme Machado, Cristóvam e Catarino (2020, p. 147), é o direito fundamental dos cidadãos à *boa administração* que determina a construção de um modelo de Administração Pública transparente e dialógico, que orienta suas relações pela probidade e imparcialidade. A maior participação dos cidadãos permite o surgimento de novos espaços e oportunidades de negociação e de diálogo, e maior possibilidade de cooperação.

Para essa participação ocorrer, é imprescindível estabelecer mecanismos de diálogo. A Administração Pública deve criar instrumentos que fortaleçam as possibilidades de diálogo e estreitamento da relação de confiança com os cidadãos. Tem-se não só como possível, mas desejável, a utilização do processo administrativo como instrumento desse diálogo⁸. Como resultado da maior participação social, espera-se maior legitimidade e maior aderência social aos provimentos decisórios administrativos e à própria política pública emanada do Estado, dada a consideração das opiniões,

⁸ Apesar dos ares de inovação, essa possibilidade já existe, apenas ainda não é comum a visão do processo e/ou do procedimento administrativo como meio de diálogo e de construção da consensualidade entre a Administração Pública e os cidadãos. Medauar (1992, p. 218) faz referência a essa possibilidade: “a atuação do particular pode ocorrer no bojo do procedimento administrativo e mesmo na iniciativa procedimental, que não é nova, pois tradicionalmente se admite o oferecimento de petições e requerimentos junto a órgãos públicos”. Para Dromi (1982, p. 12 apud MEDAUAR, 1992, p. 218), o procedimento “deve traduzir em fórmulas jurídicas as relações dos sujeitos sociais na vida comunitária [...]”. A participação administrativa é um dos conteúdos da democracia real e necessita de um instrumento jurídico que viabilize seu efetivo exercício: o procedimento administrativo”.

sugestões e requerimentos dos mais diversos atores sociais.

A construção de uma Administração Pública democrática não prescinde de elementos de governança pública, especialmente de *publicidade* e *transparência*. Medauar (1992, p. 223) defende que a CRFB contém a exigência de publicidade ampla da Administração (art. 37). A publicidade, como princípio, abarca toda a atuação estatal, que deve ser transparente. Assim, num Estado Democrático de Direito, o cidadão e a sociedade civil em geral devem ter acesso à informação e ao conhecimento de como se movimenta a Administração Pública, bem como aos motivos e às razões adotadas para a realização dos atos e a tomada de decisões. Isso confere a necessária legitimidade. De modo concomitante, mais transparência e publicidade ensejam maior participação do cidadão interessado e da própria sociedade, exatamente por permitir o acesso a informações e à atuação do Poder Público. Como ideal a ser alcançado, o processo democrático visivelmente se fortalece e se efetiva.

Há uma corrente que associa a participação na Administração Pública com a eficiência e com a realização dos direitos fundamentais. Tal é o posicionamento de Oliveira (2008, p. 93-96), para quem “o Estado não pode desobrigar-se do seu papel de indutor, promotor e garantidor dos direitos fundamentais”. Diferentemente, por intermédio do seu aparato administrativo, cumpre ao Estado atuar de modo orientado pelo princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CRFB), buscando meios e instrumentos para a sua efetivação (OLIVEIRA, 2008, p. 97). Destaca Oliveira (2008, p. 98) a importância das políticas voltadas à promoção dos direitos fundamentais e a perspectiva de que pelo exercício da função administrativa⁹

⁹ Aqui não se faz referência exclusivamente à prestação direta de serviço público, mas a qualquer atividade

o Estado atuará com o propósito de efetivar tais direitos.

Medauar (1992, p. 214) afirma que a “presença dos cidadãos, das formações sociais e dos interesses coletivos no interior da Administração, sob o nome de participação, constitui uma das tendências contemporâneas”. A participação no estrato administrativo, segundo Medauar (1992, p. 216), relaciona-se à identificação do interesse público partilhado com a população, para reduzir a discricionariedade, atenuar a unilateralidade na formação dos atos administrativos, além de estar ligada às práticas fundadas no consenso, na negociação, na conciliação de interesses.

Vê-se, pois, que a horizontalidade e o incremento do diálogo na relação entre a Administração Pública e os cidadãos, bem como a tão propalada consensualidade, há muito têm sido apregoados no âmbito doutrinário. A novidade é a consagração legislativa de instrumentos que permitem concretizar tais objetivos, processo que se vem consolidando em período bastante recente, especialmente no campo tributário, com destaque para a lei que regulamenta a transação (Lei nº 13.988/2020 (BRASIL, [2022c])) e a previsão no Código de Processo Civil (CPC) de realização de negócio jurídico processual¹⁰, também aplicável aos entes públicos. A Administração

integrante da “dinâmica administrativa”, definida como “o conjunto de atividades desenvolvidas pela Administração pública” (OLIVEIRA, 2008, p. 99), o que abrange atividades de indução, regulação, fiscalização, concessão, entre outras passíveis de inclusão na atuação estatal.

¹⁰ O art. 190 do CPC (Lei nº 13.105/2015) preceitua: “Versando o processo sobre direitos que admitam auto-composição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo”. Seu parágrafo único estabelece que “[d]e ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade” (BRASIL, [2022b]).

Pública democrática consagra um dos pilares e princípios fundamentais referidos no art. 1º, III, da CRFB (BRASIL, [2022a]): a *cidadania*, uma cidadania ativa e participativa.

Para compreender melhor as recentes mudanças na esfera legislativa, interessa também incursionar por aspectos e elementos da governança pública. Conforme o art. 2º, I, do Decreto nº 9.203/2017 (BRASIL, [2021a])¹¹, *governança pública* define-se como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. De acordo com o art. 3º desse Decreto, entre os princípios regentes da governança pública destacam-se: (a) “capacidade de resposta”, (b) “melhoria regulatória”, (c) “confiabilidade”, (d) “prestação de contas e responsabilidade” (*accountability*) e (e) “transparência”. A *accountability*, a transparência e a publicidade evidenciam-se, pois, como princípios reitores da governança pública. Destaque-se também a *confiabilidade* nesse conjunto de princípios de governança associados à democracia e ao processo de construção e consolidação de uma Administração Pública democrática.

Dada a relação direta com a participação democrática, entre as diretrizes de governança pública mencionadas no art. 4º do Decreto há referência às seguintes: (a) “manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal [*compliance*], pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade”; (b) “editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando

consultas públicas sempre que conveniente”; e (c) “promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação” (BRASIL, [2021a]). Nota-se o foco na transparência, na participação democrática e na conformidade legal como vetores da governança pública.

O art. 5º do Decreto enumera três mecanismos para o efetivo exercício da governança pública: *liderança, estratégia e controle*. A *liderança* é definida como o “conjunto de práticas de natureza humana ou comportamental exercida nos principais cargos das organizações, para assegurar a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança”, abarcando integridade, competência, responsabilidade e motivação (BRASIL, [2021a]). Por *estratégia* entende-se “a definição de diretrizes, objetivos, planos e ações, além de critérios de priorização e alinhamento entre organizações e partes interessadas, para que os serviços e produtos de responsabilidade da organização alcancem o resultado pretendido” (BRASIL, [2021a]). Por fim, o *controle*, cujo enfoque é o estabelecimento de “processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos” (BRASIL, [2021a]).

Observa-se, por conseguinte, que a prestação de contas e o controle (*accountability*), a fundamentação decisória (para justamente permitir esse controle) e a perspectiva de *compliance* são relevantes para a consolidação e o efetivo exercício da governança pública.

Evidentemente nem todos os atos administrativos são fundamentados; ainda se percebe ampla discricionariedade administrativa, inclusive entre os agentes e servidores públicos

¹¹ Trata-se de decreto que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”.

em geral. Contudo, o estímulo a programas de *compliance* ou mesmo a atuação da Administração Pública, notadamente a tributária, com vistas a estimular o comportamento de conformidade fiscal, não pode olvidar da importância da fundamentação decisória como instrumento de aproximação e fortalecimento da relação de confiança com os contribuintes, além da manifesta conexão com a *accountability* e a participação democrática.

4 Aspectos do *compliance* tributário diante das recentes inovações legislativas e sua relação com a exigência de motivação e fundamentação dos atos da Administração Pública

A exigência de motivação dos atos administrativos coaduna-se com o Estado Democrático de Direito. Para Cunha (2001, p. 26); trata-se de um “princípio geral do direito administrativo contemporâneo”, não por acaso explicitado no art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999, ao lado de outros princípios aplicáveis à Administração Pública e referidos no art. 37 da CRFB (CUNHA, 2001, p. 26). O mesmo posicionamento é defendido por Di Pietro (1991, p. 152), para quem “a motivação, embora não inserida expressamente na Constituição Federal entre os princípios impostos à Administração Pública, está nela implícita, porque é inerente ao princípio da legalidade, em especial, ao devido processo legal”. Prossegue a jurista afirmando a indispensabilidade da motivação “até para que os cidadãos possam exercer o seu direito à informação, pois, sem a motivação, não lhes é possível conhecer todas as razões que serviram de fundamento à decisão administrativa” (DI PIETRO, 1991, p. 152).

Na esfera tributária, recentes inovações legislativas impactaram positivamente a compreensão prática de tal perspectiva, com destaque para a regulamentação da transação tributária e a criação do Cadastro Fiscal Positivo. Esses mecanismos têm sido propalados como elementos indutores do *compliance* tributário, aqui referido como o fortalecimento de uma cultura de conformidade fiscal, ou seja, de cumprimento das normas tributárias e de regular recolhimento dos tributos devidos.

Em relação à transação resolutiva de litígio com a Fazenda Pública, o art. 2º da Lei nº 13.988/2020 prevê duas modalidades: por proposta individual ou por adesão “na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União¹², de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos

¹²No âmbito da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), há a Portaria PGFN nº 9.917/2020, cujo art. 4º dispõe sobre as modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União: “I – transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II – transação individual

que seja da competência da Procuradoria-Geral da União”; e por adesão “nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário” e também “no contencioso tributário de pequeno valor”. A *transação por adesão* implica a “aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe” (BRASIL, [2022c]).

O art. 1º da Lei nº 13.988/2020 contém as disposições gerais e os princípios que regem o instituto da transação, destacando a possibilidade de a União, em juízo de *oportunidade e conveniência*, celebrar a “transação em quaisquer das modalidades [previstas em lei], sempre que, *motivadamente*, entender que a medida atende ao interesse público” (BRASIL, [2022c], grifo nosso). Evidencia-se a necessidade de motivação e de atendimento ao interesse público.

Destaque-se também a discricionariedade de que se reveste o instituto da transação, em vista da não obrigatoriedade de a Administração Pública tributária transacionar com os contribuintes. Apesar da discricionariedade, não há como se afastar a necessidade de dar a conhecer ao contribuinte as razões que acarretaram eventual rejeição da proposta de transação individual ou por adesão¹³.

Também está determinada nos §§ 2º e 3º do art. 1º da Lei a observância aos princípios da “isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência”, bem como da publicidade, resguardadas eventuais informações protegidas por sigilo (BRASIL, [2022c]). A *transparência ativa* é efetivada mediante a “divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados”¹⁴. Essa medida garante não só segurança jurídica, mas também

proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; III – transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União”. A possibilidade de proposta de transação individual (tanto pela PGFN quanto pelo contribuinte, conforme o art. 36 da mesma Portaria) está limitada às seguintes hipóteses/situações (previstas no art. 32 da Portaria): “Art. 32. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, a transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é aplicável aos: I – devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); II – devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; III – Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; IV – débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia; V – devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). VI – débitos inscritos na dívida ativa do FGTS, superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia” (BRASIL, [2022e]).

¹³ Logicamente, considerando a adesão automática do contribuinte ao sistema em alguns casos de transação, também a informação de eventual negativa de adesão e das razões que a motivaram pode ocorrer automaticamente pelo sistema. Essencial é que o contribuinte conheça as razões da inviabilidade da transação pretendida.

¹⁴ A propósito, há um painel de parcelamentos disponível para consulta no sistema REGULARIZE, do qual constam todos os termos de acordos de transação individual,

a isonomia, o atendimento ao princípio da publicidade e aos deveres de *accountability*.

Em relação ao Cadastro Fiscal Positivo¹⁵, no âmbito federal promulgou-se a Lei nº 14.195, de 26/8/2021, cujo art. 17 autoriza o Poder Executivo federal a instituí-lo sob a governança da PGFN, com a previsão de convênio com Estados e Municípios para o compartilhamento de informações. Entre seus objetivos destacam-se: (a) “criar condições para construção permanente de um *ambiente de confiança* entre os contribuintes e a administração tributária federal”; (b) “garantir a *previsibilidade* das ações da [PGFN] em face dos contribuintes inscritos no referido cadastro”; (c) “criar condições para *solução consensual* dos conflitos tributários, com incentivo à redução da litigiosidade”; (d) “reduzir os *custos de conformidade* em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União e à situação fiscal do contribuinte”; (e) “tornar mais eficientes a gestão de risco dos contribuintes inscritos no referido cadastro e a realização de negócios jurídicos processuais”; e (f) “melhorar a compreensão das atividades empresariais e dos gargalos fiscais” (BRASIL, [2022d], grifos nossos).

A própria Lei nº 14.195/2021 contém pistas sobre a regulamentação do novo instituto: seu art. 18 menciona a possibilidade de “criação de canais de atendimento diferenciado, inclusive para recebimento de pedidos de transação”, de “flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias”, abrangendo a antecipação da “oferta de garantias para regularização de débitos futuros” e “execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado” (BRASIL, [2022d]). Note-se que a ideia é estimular o comportamento de conformidade (*compliance*).

Naturalmente, não é possível desconsiderar que em sua origem o estudo do *compliance* tributário se relaciona às práticas do setor privado para a mitigação dos riscos e atuação preventiva na esfera tributária, que, dada a sua complexidade, é campo propício para a propagação de programas de *compliance* empresarial. Os programas de *compliance* estimularam a implantação de normas de combate à corrupção, como a Lei nº 12.846/2013, cujo art. 7º, VIII, estabelece que será considerada na aplicação das sanções administrativas a “existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” (BRASIL, [2015]).

bem como dos negócios jurídicos processuais realizados entre a PGFN e os contribuintes, o que assegura a transparência e o controle de toda a sociedade (BEM-VINDO..., 2021).

¹⁵ Em síntese, a ideia do Cadastro Fiscal Positivo é funcionar como estímulo (*nudge*) ao comportamento de conformidade do contribuinte, premiando-o com a concessão de benefícios. Trata-se de um modelo que ultrapassa o procedimento clássico de sanção e punição em razão de descumprimento normativo ou prática desviante, com elementos de economia comportamental de modo a induzir ao comportamento de *compliance*.

Jannis (2018, p. 33) ressalta que, ao contrário do que considera o senso comum, o *compliance* não se associa exclusivamente ao combate à corrupção nem configura atividade de caráter exclusivamente reativo. Trata-se em essência de uma *atividade preventiva e proativa* voltada à redução dos riscos e ao cumprimento das leis e das regras estabelecidas, o que implica o regular adimplemento das obrigações tributárias, abrangendo o recolhimento do tributo devido.¹⁶

Em síntese, programas de *compliance* devem ser elaborados com o intuito de “compelir o corpo de colaboradores da organização a agir em conformidade não só com a lei ou com a ética, mas também com os seus objetivos” (JANNIS, 2018, p. 33). Como instrumento de detecção preventiva de desvios, o *compliance* pressupõe adequada *transparência*, capaz de viabilizar a investigação e a adoção de medidas aptas a sanar o desvio detectado, com o objetivo de evitar problemas jurídicos futuros, ensejando melhoras no desempenho (eficiência) e na reputação da empresa perante a sociedade e terceiros (JANNIS, 2018, p. 35-36).

Por outro lado, a perspectiva exposta neste artigo relaciona-se à atuação do próprio Poder

Público, mais especificamente da Administração tributária, não só quanto ao estímulo à conformidade fiscal, mas também quanto ao cumprimento dos deveres a ela atribuídos. A adequada fundamentação decisória em relação aos atos praticados e decisões administrativas, bem como a publicidade e a transparência das medidas, são decisivas para a construção de um ambiente mais cooperativo, dialógico e participativo, consolidando o Estado Democrático de Direito.

Com base nisso, chega-se ao *compliance* ou conformidade fiscal como “cultura”, associado ao regular cumprimento das normas tributárias pelos contribuintes. Afirmam Dias e Silveira (2018, p. 172-173) que a conformidade fiscal (*tax compliance*) é geralmente associada ao grau de adequação e atuação dos contribuintes em consonância com as normas tributárias, o que tem sido objeto de destaque nas proposições normativas que visam ao estabelecimento de uma relação de natureza mais cooperativa entre Administração tributária e contribuintes.

Muito embora não se trate de debate propriamente novo, a discussão sobre o *compliance* fiscal ressurgiu com força no momento atual, especialmente a relacionada aos mecanismos de estímulo ao contribuinte (direito premial) para o adimplemento das obrigações tributárias. Em resumo, transcende-se a mera cominação de sanção pelo descumprimento, que pode não se revelar adequada ou mesmo não ser o melhor caminho para todos os casos, em busca de outros instrumentos de estímulo ao comportamento socialmente desejável de conformidade fiscal, como o Cadastro Fiscal Positivo.

É possível pensar e defender a necessidade de adequada informação¹⁷ e de prestação de contas

¹⁶Rossetto (2018, p. 161) define *compliance tributário* como o “conjunto de medidas internas destinadas a prevenir ou minimizar riscos de violação às leis tributárias, pelo qual as empresas reforçam seu compromisso com os valores e objetivos consagrados no programa, comprometendo-se à uma mudança na cultura corporativa e a executar seus procedimentos de modo que impossibilite dissociar a sua atividade da observância das leis e de suas normas internas”. Destaca que os programas de integridade em matéria tributária têm por objetivo principal identificar pontos de vulnerabilidade na atividade empresarial, minimizando o cometimento de ilicitudes relativas à legislação tributária, e diminuir consideravelmente os riscos de ocorrências de condutas desonestas, como subornos, abuso de poder para obtenção de benefícios privados, práticas de corrupção (ativa e passiva), entre outras (ROSSETTO, 2018, p. 162). Também é mencionada por Rossetto (2018, p. 162) a concessão de benefícios fiscais irregulares, isenções, subsídios, créditos presumidos, tratamentos tributários diferenciados, como exemplos de *riscos de conformidade* tanto em relação ao mercado quanto ao aspecto concorrencial (violação da isonomia e da concorrência), além da possibilidade de condutas criminosas.

¹⁷Sobre o direito à informação, veja-se o posicionamento de Bonavides (2001, p. 525-526), que o define como um direito fundamental de 4ª geração, ao lado da democracia direta e do pluralismo. É inegável, pois, a relação entre direito à informação e democracia em suas diversas possibilidades.

(*accountability*) sobre a decisão tomada pela Administração tributária, como forma não só de controle dos atos de Poder Público, mas também como mecanismo de avaliação dos critérios decisórios adotados (quanto à adesão ou não à transação ou mesmo formulação de uma proposta, nos casos em que admitida) e da preservação de princípios essenciais como a isonomia. A adequada e suficiente fundamentação ou motivação da decisão, portanto, é imprescindível. O mesmo se afirma em relação ao Cadastro Fiscal Positivo: é fundamental que o contribuinte tenha conhecimento das razões para a sua classificação em determinado patamar¹⁸ e das que levaram a Administração tributária a não lhe conceder determinado benefício, por exemplo.

No atual contexto, quando se valorizam a transparência, a publicidade e o acesso facilitado à informação, também a fundamentação/motivação do ato e/ou decisão administrativa é essencial para estimular a própria cooperação e a conformidade fiscal. Para o exercício da cooperação é necessário o estabelecimento de uma relação de confiança a ser construída paulatinamente. Ninguém coopera ou negocia com alguém em quem não confia.

Sob tal perspectiva, a adequada fundamentação e a explicitação das razões de determinado agir administrativo são imprescindíveis para a construção dessa relação de confiança, já que permitem o conhecimento dos motivos e das razões que fundamentaram determinado ato. Com base nisso, prioriza-se a previsibilidade e a segurança jurídica, dada a expectativa futura de que o agir administrativo demonstre coerência, além da preservação da isonomia, a fim de se evitarem privilégios e favorecimentos indevidos, incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. Se diante de circunstância fática similar, a decisão administrativa foi completamente diversa, deve ser explicitada e justificada a razão de tal proceder, o que corrobora a imprescindibilidade da motivação/fundamentação.

Como destacam Dias e Silveira (2018, p. 175), há uma relação intrínseca entre segurança jurídica e a perspectiva de *compliance* fiscal, pois, para que seja possível avaliar o grau de obediência do contribuinte à norma tributária, ou ainda para que se exijam padrões éticos e jurídicos de comportamento, “é imprescindível que haja previsibilidade na aplicação da norma, estabilidade decisória e confiança do cidadão na Administração Pública”. Em relação à estabilidade decisória, os autores mencionam

¹⁸ A propósito, o parágrafo único do art. 18 da Lei nº 14.195/2021 dispõe que os dados relacionados ao enquadramento do contribuinte no Cadastro Fiscal Positivo estarão disponíveis exclusivamente para ele, mediante solicitação (BRASIL, [2022d]). Somente a presença de dados sigilosos justificaria tal medida. Dada a novidade do instituto, ainda não são conhecidas as nuances e a operabilidade, e já se pode cogitar de que seria desejável sim que fosse pública a classificação dos contribuintes, em razão da transparência, publicidade e *accountability*.

a força persuasiva dos precedentes judiciais e o destaque dado no CPC aos precedentes, essenciais para a segurança jurídica em matéria tributária. A busca de coerência e estabilidade decisória possibilita ao contribuinte conhecer o posicionamento¹⁹ sobre determinada questão, o que é essencial para a tomada de decisão ética de pagar ou não determinada exação tributária (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 179).

É inegável a grande complexidade do sistema tributário nacional, que enseja diversas dúvidas interpretativas relacionadas tanto à legislação quanto às obrigações tributárias, com frequentes divergências entre os intérpretes (contribuintes, agentes da Administração Pública, membros do Poder Judiciário etc.)²⁰. Tal fato revela mais uma razão para a adequada fundamentação decisória como instrumento para viabilizar a conformidade fiscal.

Consabidamente, a construção e a consolidação de uma relação de confiança e de maior cooperação entre a Administração tributária e os contribuintes é um processo a ser paulatinamente realizado. Diante de um histórico de conflito e be-

¹⁹Referência ao posicionamento institucional da Administração Pública e do próprio Poder Judiciário sobre determinada questão tributária, essencial diante da complexidade do sistema tributário e das diversas possibilidades interpretativas.

²⁰A esse respeito, mencione-se o posicionamento de Rossetto (2018, p. 166), segundo o qual “por mais que se tente criar métodos de interpretação adequados, sempre chegará um momento da interpretação em que o intérprete (contribuinte, fisco, advogado, juiz) atribuirá significado aos textos com base no seu universo linguístico – e, portanto, de forma diferente dos demais”. Também é importante destacar a já clássica obra de Häberle (2002), *Hermenêutica constitucional*, em que defende a “sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”, a interpretação pluralista e procedimental da Constituição como um direito de cidadania. Apesar de as reflexões do autor se referirem à Constituição, o que já acarreta considerável impacto em se tratando de matéria tributária (eminentemente constitucional), fato é que também a matéria infraconstitucional inegavelmente admite várias interpretações. Ademais, nem todas as questões controversas são submetidas ao Poder Judiciário, fenômeno que se tem fortalecido com a criação de um sistema multipartas de resolução de conflitos. No âmbito tributário, consolida tal perspectiva a regulamentação da transação tributária pela Lei nº 13.988/2020.

ligerância, não se espera que a modificação dessa relação se opere automaticamente ou mesmo que ocorra sem percalços. Trata-se de um processo a ser construído por todos os envolvidos, sobretudo pela Administração Pública, que dele deve estar ciente e buscar realizar seu papel, inclusive o de estimular o comportamento de *compliance*. A adequada motivação das decisões e atos administrativos devem ser considerados nesse processo.

Schmitz (2014, p. 258), ao discorrer sobre o “direito processual de não estar em juízo” em artigo que pode ser lido e aplicado ao contexto presente, ressalta o surgimento de um sistema multipartas para a resolução de litígios. Defende a possibilidade de as situações litigiosas serem resolvidas sem a autoridade da decisão judicial, desmistificando a postura até então adotada de litigiosidade judicial extrema. A mudança de paradigma reafirma a normatividade da Constituição e não o contrário, pois é a demonstração de que as leis e a Constituição estão sendo cumpridas, independentemente de um processo judicial. Nas palavras de Schmitz (2014, p. 258), “aí, finalmente, poderemos falar em um direito do cidadão de não ser obrigado a ir a juízo, e teremos mais próximo o conceito pleno de ‘acesso à justiça’”. É esse, em resumo, o principal objetivo almejado: o cumprimento pleno da Constituição.

5 Conclusão

No curso do artigo, procurou-se analisar e demonstrar a conexão entre a exigência de *accountability*, a fundamentação decisória e o *compliance* tributário, com destaque para o papel desempenhado pela Administração tributária. Com base na concepção de Estado Democrático de Direito e da exigência de fundamentação decisória dos atos estatais, associada a elementos de governança pública, pugna-se pela necessidade de adequada fundamentação decisória, inclusive

para estimular o socialmente desejável comportamento de conformidade tributária, mediante a formatação de um adequado ambiente de *compliance*.

Inegavelmente, as recentes inovações legislativas, que preveem mecanismos de maior proximidade entre a Administração tributária e os contribuintes, marcada pela consensualidade e pelo fortalecimento da cooperação e do diálogo, suscitam também novos desafios e corroboram o dever de fundamentar adequadamente as decisões.

O panorama legislativo materializa o que há muito já defendia a doutrina: a necessidade de maior participação democrática também na Administração Pública, como meio de legitimar o próprio agir administrativo. Pouco adianta fundamentar decisões num dispositivo legal ou fundamento jurídico: mais importante é que a fundamentação decisória explique por que os eventuais argumentos contrários àquela decisão não foram suficientes para que a direção tomada fosse outra. A fundamentação decisória é imprescindível na construção de uma Administração Pública mais dialógica e horizontal.

São novos ventos que sopram novos desafios, com efeitos visíveis também na esfera tributária.

Sobre os autores

Aline Vitalis é mestra em Ciências Jurídico-Políticas (menção em Direito Constitucional) pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal; doutoranda em Direito Tributário na Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil; procuradora da Fazenda Nacional, Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional, Joinville, SC, Brasil.

E-mail: alinevitalis3@gmail.com

Eduardo de Avelar Lamy é doutor e mestre em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil; pós-doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil; professor dos programas de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil; advogado.

E-mail: lamy@lflamy.com

Como citar este artigo

(ABNT)

VITALIS, Aline; LAMY, Eduardo de Avelar. Fundamentação decisória, *accountability* e *compliance* tributário. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 236, p. 147-165, out./dez. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril_v59_n236_p147

(APA)

Vitalis, A., & Lamy, E. de A. (2022). Fundamentação decisória, *accountability* e *compliance* tributário. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 59(236), 147-165. Recuperado de https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril_v59_n236_p147

Referências

BEM-VINDO ao Paine! das Negociações! [Brasília, DF]: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/paine!-dos-parcelamentos/bem-vindo-ao-paine!-dos-parcelamentos>. Acesso em: 5 ago. 2022.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. [Brasília, DF]: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017*. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2021b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013*. 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: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2022b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2022c]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. *Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021*. Dispõe sobre a facilitação para abertura de empresas, sobre a proteção de acionistas minoritários, sobre a facilitação do comércio exterior, sobre o Sistema Integrado de Recuperação de Ativos (Sira) [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022d]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14195.htm. Acesso em: 4 ago. 2022.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020*. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. [Brasília, DF]: Normas, [2022e]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108608>. Acesso em: 4 ago. 2022.

CUNHA, Elke Mendes. O princípio da motivação e a Lei 9.784/99. In: FIGUEIREDO, Lúcia Valle (coord.). *Ato administrativo e devido processo legal*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 13-78. (Coleção Oswaldo Aranha Bandeira de Mello de Direito Administrativo).

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. O *compliance* e o exercício da fiscalização tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. Organização de Karem Jureidini Dias e Lucas Galvão de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 171-195.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2002.

JANNIS, André Schmidt. *Compliance público frente aos princípios da administração pública: a necessidade de atuação do advogado no compliance público como pressuposto de efetividade*. In: LAMY, Eduardo de Avelar (org.). *Compliance: aspectos polêmicos e atuais*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018. p. 33-52. (Coleção Ética e Integridade).

MACHADO, Carlos Henrique; CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; CATARINO, João Ricardo. Modelo multiportas e *governance* no direito tributário: revisitando o conceito de interesse público. In: LEONETTI, Carlos Araújo; MICHELS, Gilson Wessler; VECCHIO, Humberto Pereira (org.). *Direitos humanos da tributação: estudos críticos*. Florianópolis: Habitus, 2020. p. 143-162. Disponível em: <https://ppgd.ufsc.br/obras-coletivas-dos-grupos-de-pesquisa-do-ppgd/>. Acesso em: 4 ago. 2022.

MANZI, José Ernesto. *Da fundamentação das decisões judiciais civis e trabalhistas: funções, conteúdo, limites e vícios*. São Paulo: LTr, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Accountability* e transparência da justiça civil no Brasil. In: MITIDIERO, Daniel (coord.). *Accountability e transparência da justiça civil: uma perspectiva comparada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 63-82.

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MITIDIERO, Daniel (coord.). *Accountability e transparência da justiça civil: uma perspectiva comparada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019a.

_____. *Accountability e transparência da justiça civil – uma perspectiva comparada*. In: _____ (coord.). *Accountability e transparência da justiça civil: uma perspectiva comparada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019b. p. 25-45.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Administração pública democrática e efetivação dos direitos fundamentais. *Prismas: direito, políticas públicas e mundialização*, Brasília, DF, v. 5, n. 1, p. 83-105, jan./jun. 2008. DOI: <https://doi.org/10.5102/prismas.v5i1.569>. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/prisma/article/view/569>. Acesso em: 5 ago. 2022.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability: três modelos teóricos, três abordagens*. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. [Anais]. [Maringá]: ANPAD, 2010. p. 1-15. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb857.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2022.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei; LAMY, Eduardo de Avelar. *Teoria geral do processo*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019.

ROSSETTO, Lucas de Franceschi. *Compliance tributário e seus reflexos na atividade empresarial*. In: LAMY, Eduardo de Avelar (org.). *Compliance: aspectos polêmicos e atuais*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018. p. 157-172. (Coleção Ética e Integridade).

SCHMITZ, Leonard Ziesemer. *Fundamentação das decisões judiciais: a crise na construção de respostas no processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. (Coleção Liebman).

_____. O direito processual de "não estar em juízo". In: AURELLI, Arlete Inês; SCHMITZ, Leonard Ziesemer; DELFINO, Lúcio; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida; FERREIRA, William

Santos (coord.). *O direito de estar em juízo e a coisa julgada: estudos em homenagem a Thereza Alvim*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 245-258.

THEODORO, Marcelo Antonio; NASCIMENTO, Vanderson Rafael. Estado de direito, *accountability* e mecanismos de controle do Judiciário como formas de proteção de direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, v. 35, n. 2, p. 173-192, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/213>. Acesso em: 5 ago. 2022.

WALDRON, Jeremy. The concept and the rule of law. *Georgia Law Review*, [s. l.], v. 43, n. 1, p. 1-61, 2008. Disponível em: https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1028&context=lectures_pre_arch_lectures_sibley. Acesso em: 5 ago. 2022.