

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

GUSTAVO GOMES DE LIMA

**COMPLIANCE COMO INSTRUMENTO DE ESTRATÉGIA FISCAL E
EMPRESARIAL: UMA ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE O INSTITUTO**

NATAL-RN
2021.

GUSTAVO GOMES DE LIMA

**COMPLIANCE COMO INSTRUMENTO DE ESTRATÉGIA FISCAL E
EMPRESARIAL: UMA ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE O INSTITUTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN) como requisito final para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Professora Mestra Rebeca Marota da Silva.

Natal – RN
2021.

RESUMO

Este trabalho se constitui no fruto de uma pesquisa de cunho teórico que buscou demonstrar a importância da incidência do instituto do *compliance* em estruturas empresariais, com ênfase para o setor fiscal, como mecanismo para redução dos riscos que os contribuintes e empresas possam ser submetidos. Segundo entendimento, com base em consultas a boa doutrina e algumas leituras de exemplos, o instrumento em comento possibilita que organizações empresariais evitem o cometimento de atos ilícitos, ofendendo o ordenamento jurídico, a ética interna e os bons costumes em geral, a partir do momento em que as instituições aderem a programas eficazes de integridade, aplicando projetos internos e, sobretudo, com uma mudança de cultura. A partir da compreensão do que é o fenômeno do *compliance*, analisado de forma geral e aplicado ao meio fiscal e empresarial, e na perspectiva do planejamento tributário pátrio, que se deve procurar entender como se dá a sua aplicação em conjunto dos instrumentos mencionados no âmbito empresarial. Sob esta ótica e em uma discussão teórica sobre planejamento tributário e *compliance* questiona-se: O que é planejamento tributário? O que significa *compliance*, e qual sua atuação no segmento fiscal? Como o *compliance* colabora com o crescimento empresarial e quais são as suas principais ferramentas e seus benefícios? Qual a origem e evolução histórica do *compliance*? Nesse sentido, defende-se a idéia de que a aplicação do instituto do *compliance* é um aliado direto das organizações brasileiras, não apenas para combater a corrupção existente em solo nacional, mas também para proteger e acautelar os contribuintes e empresas contra punições severas na esfera tributária e evitar crises institucionais de diversos tipos. Para alcançar tais conclusões, se faz necessário debruçar-se pelos principais conceitos e regras do *compliance*, assim como pelas definições e características do planejamento tributário, buscando apresentar as vantagens de um sistema de integridade efetivamente aplicado, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, exemplos empresariais, boas governanças e amparo na doutrina.

PALAVRAS-CHAVE – Compliance Fiscal. Programa de Integridade. Programa de Conformidade. Planejamento Tributário. Riscos Fiscais. Petrobras.

ABSTRACT

This work is the result of a theoretical research that sought to demonstrate the importance of the incidence of the compliance institute in business structures, with emphasis on the tax sector, as a mechanism for reducing the risks that taxpayers and companies may be subjected to. According to the understanding, based on consultations with good doctrine and some readings of examples, the instrument under discussion enables business organizations to avoid committing illegal acts, offending the legal system, internal ethics and good customs in general, from the moment in which institutions adhere to effective integrity programs, applying internal projects and, above all, with a change in culture. From the understanding of what the phenomenon of compliance is, analyzed in general and applied to the tax and business environment, and from the perspective of national tax planning, we must seek to understand how it is applied together with the instruments mentioned in the business sphere . From this perspective and in a theoretical discussion on tax planning and compliance, the question is: What is tax planning? What does compliance mean, and what is your role in the tax segment? How does compliance contribute to business growth and what are its main tools and benefits? What is the origin and historical evolution of compliance? In this sense, the idea is defended that the application of the compliance institute is a direct ally of Brazilian organizations, not only to fight corruption existing on national soil, but also to protect and protect taxpayers and companies from severe punishment in the sphere tax and avoid institutional crises of different types. To reach such conclusions, it is necessary to look into the main concepts and rules of compliance, as well as the definitions and characteristics of tax planning, seeking to present the advantages of an integrity system effectively applied, in accordance with the Brazilian legal system, examples business, good governance and support in doctrine.

KEYWORDS – Tax Compliance. Integrity Program. Compliance Program. Tax Planning. Tax Risks. Petrobras.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	5
2	COMPLIANCE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O PAPEL DO ESTADO E ESTRATÉGIA EMPRESARIAL	7
	2.1 CONCEITO DE COMPLIANCE.....	8
	2.2 COMPLIANCE FISCAL	10
	2.3 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	12
	2.4 ASPECTOS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	14
	2.5 OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	16
	2.6 RESTRIÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
	2.6.1 Elisão e Evasão Fiscal. Definições.....	18
	3 Simulação.....	20
4	COMPLIANCE NO BRASIL E NO EXTERIOR	22
	3.1 A ORIGEM DO COMPLIANCE NO CENÁRIO INTERNACIONAL.....	22
	3.2 COMPLIANCE: EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	24
	3.3 EVOLUÇÃO DO COMPLIANCE NO BRASIL	28
	4.4 LEI ANTICORRUPÇÃO.....	31
	4.5 A CULTURA DO COMPLIANCE	35
5	A IMPORTÂNCIA DO COMPLIANCE FISCAL E UMA LEITURA DO PROGRAMA DE CONFORMIDADE DA PETROBRAS.....	39
	4.1 BENEFÍCIOS DO COMPLIANCE FISCAL	39
	4.2 PROGRAMA DE COMPLIANCE NA PETROBRAS.....	41
	4.2.1 Limites e oportunidades do programa compliance Petrobras..	48
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
	REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

Largamente conhecido ao redor do mundo, sobretudo na cultura empresarial dos Estados Unidos e na cultura europeia, o instituto do *compliance* vem sendo cada vez mais utilizado no Brasil, seja nas relações públicas, em que o Estado encontra-se envolvido, ou nas relações privadas, onde a figura de tal instrumento é visualizada no campo interno das empresas, cada qual de um modo próprio, mas buscando um fim específico, qual seja o padrão ilibado nos atos empresariais, transmitindo confiança e segurança.

Apesar de não ser um mecanismo novo para o mundo, e a sua chegada ao Brasil não ser tão recente, o *compliance* vem ganhando notoriedade no cenário empresarial brasileiro nos últimos anos. Empresas e organizações estão cada vez mais aderindo ao programa de segurança que, apesar de ostentar um custo elevado em muitos casos, entrega benefícios compensatórios e zela pela saúde da empresa em várias esferas, seja no setor tributário ou não, mas que contribui para o crescimento de uma organização.

Diante das suas inúmeras vantagens de valores inestimáveis, não só para os contribuintes, mas também para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa como um todo, o que nos impulsiona a estudá-lo e extrair os benefícios que este oferta para colaborar com um país melhor e empresas cada vez mais leal ao cumprimento da legislação pátria, da sua ética e das boas práticas tributárias, buscando assim um maior desenvolvimento econômico e social do Brasil e o crescimento das empresas que o aderem.

Outrossim, instigada pela ausência de notoriedade relativa ao tema na comunidade, a pesquisa em comento possui como maior questionamento identificar quais os reais e verdadeiros benefícios do *compliance* aplicado ao setor fiscal de uma empresa ao se elaborar um planejamento tributário, bem como suas vantagens para as empresas que o aderem no mercado contemporâneo.

Para obterem-se as respostas a tal questionamento, a pesquisa move-se por meio de uma revisão teórica, em análises de legislações aplicadas ao tema, opiniões de estudiosos, leituras de exemplos práticos previstos na boa doutrina, além do comportamento do instituto na experiência internacional pioneira no tema.

De mais a mais, o trabalho em debate tem como fim maior expandir os conhecimentos do *compliance* para a comunidade jurídica, empresarial e contribuintes em geral, para que possam agir e se planejar legalmente, evitando punições pecuniárias, sanções em geral e máculas irreparáveis a empresa, de uma forma econômica e vantajosa ao fazer uso do mecanismo.

Por sua vez, os objetivos específicos do estudo é conhecer a história e origem do *compliance*, descobrir como se aplica o *compliance* em uma estrutura empresarial e como se difunde os seus programas internos, além de navegar pelos principais conceitos e regras do planejamento tributário e esclarecendo os principais debates teóricos entre *compliance* e gestão tributária.

Fundamentado no corpo de livros doutrinários específicos ao tema do *compliance*, bem como do planejamento tributário, além da leitura de produções de artigos científicos relacionados ao tema, o estudo utiliza-se da metodologia baseada na pesquisa indireta, buscando conceitos e entendimentos doutrinários na literatura jurídica voltada ao tema, utilizando-se de diversas bibliografias e legislações pertinentes ao caso, além de documentos em geral.

2 COMPLIANCE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O PAPEL DO ESTADO E ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

É com elevada rapidez que vem se difundindo no âmbito empresarial brasileiro a figura do *compliance*, se tornando uma ferramenta de suma importância para o ideal cumprimento das determinações e atividades corporativas em inúmeros seguimentos dos negócios.

Com sua palavra originária da língua inglesa no verbo *to comply*, o *compliance*, em sua tradução literal, significa observância, cumprimento, agir como, respeitar a ordem, dentre tantas outras expressões neste mesmo sentido que orientam o mundo empresarial contemporâneo (DIAS E BRITTO, 2018).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho estabelece que: “*Compliance* é expressão que vem adquirindo força em meio ao discurso jurídico e empresarial brasileiro. Em tradução literal, o termo anglófono remete à palavra cumprimento, que aplicada ao direito sugere o cumprimento das leis” (CARVALHO, 2018, p. 09).

Desta forma, verifica-se que, apesar de haver traduções adequadas, a palavra no Brasil ainda é pronunciada na língua inglesa (COLARES, 2014). Independente de sua pronuncia, o que vale é que as maneiras corretas de agir se amplificam por meio do *compliance*, e as organizações empresariais aderem cada vez mais as suas instruções e benefícios, em todos os ramos jurídicos, gerando segurança ao realizar o que é certo.

Nesse sentido e em comunhão com o pensamento de Paulo de Barros, buscando estabelecer alguns dos objetivos do *compliance*, ensina a professora Eliane de Oliveira Moreira (2018, p. 06):

Compliance é uma palavra anglo-saxônica, cujo significado literal compreende objetivamente agir de acordo com uma regra, uma instrução interna, um comando ou um pedido, ou seja, estar em “compliance” contempla estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos (MOREIRA, 2018, p. 06).

Com efeito, observa-se que a etimologia da palavra remete a retidão e bom comportamento o que, desde logo, vislumbra-se a possibilidade de se utilizar o *compliance* em todos os setores de um ambiente empresarial e, sobretudo, no direito tributário, pois, cumprir com o que determina a regra é vantajoso em todos os seguimentos.

2.1 CONCEITO DE COMPLIANCE

Após analisado o significado da palavra e sua origem, surge à necessidade de conceituar o instituto do *compliance* como mecanismo empresarial, que encontra várias definições entre os estudiosos do Brasil.

A esse propósito, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica define o mecanismo como “*Compliance* é um conjunto de medidas internas que permite prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis decorrentes de atividade praticada por um agente econômico e de qualquer um de seus sócios ou colaboradores” (CADE, 2016, p. 09).

A partir do primeiro conceito acima colacionado, vislumbra-se que a figura do *compliance* é um instrumento de medida acautelatória empresarial, ou seja, preventivo, que visa evitar riscos e prejuízos as instituições, impedido-as de violarem legislações e normas domésticas, assim diminuindo a possibilidade de sofrerem suas conseqüências, por vezes extremamente severas.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, aduz que *compliance* é “o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para melhor monitorar o bom cumprimento de legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros”. (CARVALHO, 2018, p. 09).

Evidencia-se que a ferramenta tem uma preocupação em fazer cumprir a legislação pátria no interior de uma organização, bem como zelar por suas boas relações e assim, por conseqüência, mitigar os riscos no qual a instituição está sujeita.

Destarte, nota-se que o conceito de *compliance*, apesar de várias definições, estas se complementam entre si, reforçando o caráter de serventia em uma fiscalização e bom cumprimento dos deveres corretos a serem seguidos por todos os colaboradores de uma empresa em suas diversas ações.

Com efeito, em comunhão com as definições, assevera Dias e Britto: “*compliance* consiste no conjunto de normas jurídicas ou regras de conduta que refletem um conjunto de valores a serem seguidos pelas pessoas físicas ou jurídicas em relações negociais” (2018, p. 206).

Nessa toada, percebe-se que o *compliance* é um instrumento interdisciplinar, não sendo um ramo do direito propriamente dito, mas um fenômeno que é

incorporado por várias vertentes com o fim de obter condutas adequadas e o cumprimento de regras em uma organização (DIAS E BRITTO, 2018).

Urge mencionar que o *compliance* não se preocupa apenas com a boa observância aos dizeres da lei, mas também com a ética interna, condutas estabelecidas pela empresa, bem como pela cultura institucional quando esta encontra guarida na lei e nos bons costumes.

Outrossim, cumprir a lei, por si só, já é um dever para todos em um Estado Democrático de Direito, e por não tê-la como fonte exclusiva, faz do *compliance* uma ferramenta ainda mais útil. Diante disto, vale mencionar as palavras de Isabel Franco (2020, p. 04):

A estrutura de *compliance* observará não só as leis, mas também suas ações serão guiadas por princípios e valores da companhia e, sobretudo, pela ética. O código de conduta e de procedimentos internos disciplina questões que, por vezes, não foram objeto de lei. Outras vezes, cria padrões mais rigorosos que a própria lei (FRANCO, 2020, p. 04)

Chama atenção o fato da lei não é a única fonte de regras a ser levada em conta pelo *compliance*, porque, o que é correto, por vezes, não se encontrarem previsto na lei. Além do mais, o ordenamento jurídico pode não abarcar todas as situações passíveis de ocorrerem no mundo fático, face a possibilidade e haver lacunas na legislação.

Pretende-se, assim, definir que o *compliance* sustenta-se com base em uma rica origem de regras a direcionar as atuações dos membros de uma empresa, bem como o seu público externo. A lei, ética, a moral, os princípios, os valores, a cultura lícita, a coerência e boa-fé nas ações guiam o cotidiano da organização (DIAS E BRITTO, 2018).

Nessa esteira, cumpre frisar que a expressão *compliance* é ampla e não é sinônima das suas fontes de regras individualmente consideradas, mas sim composta por todas elas em conjunto, criando assim uma estrutura visando o correto comportamento em uma empresa (DIAS E BRITTO, 2018).

Dessa forma, percebe-se que cada organização possui a sua forma de *compliance*, com o seu programa específico, de acordo com a sua realidade e suas normas internas, respeitando a sua cultura e sua ética, para não correr o perigo de ter um sistema não efetivo (FRANCO, 2020).

2.2 COMPLIANCE FISCAL

As sanções no âmbito tributário costumam possuir um caráter severo, quase sempre com multas financeiras elevadas e que provocam impactos negativos nos cofres dos contribuintes brasileiros que violam as regras estabelecidas pela lei e órgãos de natureza administrativa e fiscal.

Visando não incidirem em tais punições, o *compliance fiscal* surge como uma alternativa no combate as formas erradas adotadas pelos contribuintes tributários, em sua maioria, os contribuintes tratam-se de pessoas jurídicas.

O conceito de *compliance fiscal* segue a noção geral da sua definição clássica, onde, para maioria da doutrina, trata-se de um conjunto de mecanismos adotados por contribuintes, com o objetivo de realizar de forma correta operações tributárias e assim evitar ou, ao menos, reduzir sanções por partes dos órgãos fiscais. Com efeito, narra Eliane de Oliveira Moreira (2018, p. 18):

De forma complementar, destaca-se que *compliance fiscal* é um trabalho preventivo focado na adoção das melhores práticas na execução dos processos fiscais de uma corporação, com utilização de ferramentas que irão auxiliar esses controles, de modo a garantir segurança tributária em suas operações. Além disso, o monitoramento constante das atividades fiscais efetuados por equipe competente evitará possíveis riscos referentes ao planejamento tributário, viabilizando sua identificação prévia e evitará que a empresa responda por possíveis sanções legais (MOREIRA, 2018, p. 18).

Desse modo, é cristalina a maior segurança que a aplicação do *compliance fiscal* proporciona ao contribuinte, sobretudo, no planejamento tributário. A prevenção com um departamento de *compliance* gera uma nítida redução dos riscos fiscais, garantindo lisuras nas formas de tributação de uma empresa, de forma séria e confiável.

Neste sentido, o *compliance fiscal* é uma medida que busca o leal cumprimento das normas tributárias, fazendo com que os contribuintes atuem de modo claro, atrelados a moral institucional, colaborando com a fiscalização dos órgãos fiscais, estalando programas internos com o fim de aumentar a vigilância e controle de irregularidades (DIAS E BRITTO, 2018).

Diversos são os fatores que incentivam a implementação de um núcleo de *compliance fiscal* no interior de uma organização empresarial. Como Já mencionado oportunamente, a complexidade do sistema tributário pátrio é alta, e esse é um dos

grandes motivos para uma atenção redobrada e investimentos em medidas que evitem os riscos, neste sentido, para Oliveira e Germinari (2020, p 12):

Diante de um sistema tributário brasileiro complexo, amplo e dinâmico, o planejamento tributário passou a atingir um grau de importância cada vez maior no âmbito empresarial. Alinhados ao compliance fiscal e considerando o peso que a carga tributária move em face das atividades econômicas e respectivos resultados, analisar os encargos devidos e identificar as maneiras para otimizar os custos nessa seara, tornou-se fator imprescindível à minimização de impactos negativos (OLIVEIRA E GERMINARI, 2020, p. 12).

É nítida a preocupação dos estudiosos para com a dificuldade encontrada no sistema tributário nacional, pois o risco do cometimento de falhas se releva alto, e os impactos de um erro fiscal podem ser severos e até mesmo irreparáveis para o contribuinte.

Aliados a tal razão, existem outros motivos para que o *compliance* atue de forma delicada no âmbito fiscal. As lisuras e transparências tributárias perante o fisco só aumenta, diante uma fiscalização atenta e rígida, não tolerando enganos e exigindo cada vez mais dos contribuintes. Assim, na opinião de Eduardo Fernandes Arandas (2018, p. 113):

O aumento da exigência de Compliance Tributário pode se dar de diversas formas, mas em regra, todas as medidas que visam à sua ampliação envolvem dois aspectos: o aumento da fiscalização, com aumento de procedimentos fiscalizatórios, obrigações acessórias e fiscais em campo; ou, a ampliação dos incentivos oferecidos aos contribuintes para que estes cumpram a legislação de modo satisfatório. Compliance Cooperativo diz respeito a esse segundo aspecto (ARANDAS, 2018, p. 113)

Como se observa, as exigências são incômodas, duras e numerosas, demandando do contribuinte seriedade não só no recolhimento de tributos, mas também no cumprimento de suas obrigações acessórias, que não cumpridas geram sanções. As bonificações ao fiel cumprimento das normas também é um dos incentivos ao contribuinte, mas tal vantagem será analisada em momento oportuno.

Diante do exposto e de toda complexidade apresentada, evidencia-se que, ao realizar um planejamento tributário, o contribuinte provoca uma exposição a riscos de violação as normas tributárias em geral, pois, dada a sensibilidade do sistema, a possibilidade de inobservância de uma norma é considerável, fazendo do

compliance fiscal uma figura importante nesta operação. (NASCIMENTO, *ET al*, 2019).

2.3 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Viver em sociedade, em um estado democrático de direito como é a República Federativa do Brasil, é sinônimo de respeito às regras estabelecidas pelos entes públicos. Ônus e bônus, obrigações e direitos, responsabilidades e compromissos fazem parte da vida de cidadãos por todo o mundo (COÊLHO, 2020).

A obrigação de pagar tributos, por sua vez, é mais uma das responsabilidades que acompanham os cidadãos ao longo de séculos, fazendo com que a população entregue ao Estado quantias estabelecidas em benefício da coletividade.

Neste contexto, cumpre frisar que a relação tributária é estabelecida entre um sujeito ativo, que é representado por um ente público, União, Estado, Distrito Federal ou Município, enquanto o polo passivo da relação é ocupado pelo contribuinte pagador, podendo ser ele pessoa natural ou pessoa jurídica.¹

No nosso ordenamento jurídico, a estrutura do direito tributário tem início na Constituição Federal de 1988, entre os artigos 145 a 162, o texto maior estabelece algumas diretrizes a serem seguidas. A carta prevê os entes públicos como os responsáveis pela instituição das espécies tributárias, cada qual dentro de um âmbito de competência também estabelecido na constituição cidadã, de acordo com uma predominância de interesses. A magna carta assegura, por sua vez, os limites ao poder de tributar, impondo restrições aos entes, bem como define a forma de repartição dos valores arrecadados.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, norma com status de lei complementar, reza as normas gerais aplicadas ao Direito Tributário a serem observadas pelos sujeitos ativos e pelos sujeitos passivos da relação tributária. Além do mais, há inúmeras normas que disciplinam o direito tributário nacional espalhadas por todo o ordenamento, em sua maioria, com características de normas especiais.

Porém, diante de tal obrigação, surge um questionamento relevante, qual seja: Por que há uma relação de sujeição entre contribuinte e estado consistente em pagar tributos? Pois bem, inúmeras são as razões para que tal ato seja executado,

¹ Em relação a tais definições, explorar melhor em Carvalho, Paulo de Barros - Curso de direito tributário – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019, páginas 60 a 67.

mas em primeiro lugar, a tributação é obrigatória porque, como já mencionado, há uma determinação legal para tanto, que nos torna vinculados a tais.

De mais a mais, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define o conceito de tributo com sendo “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” (BRASIL, 1966).

Ao determinar que o tributo seja considerado uma prestação compulsória, a norma impõe que após o contribuinte realizar a prática do fato gerador da incidência tributária, deve destinar aos cofres públicos a quantia devida referente a tal tributo, a qual deve está prevista em lei (SABBAG, 2018).

Mas apenas uma determinação legal não é o único fundamento para o pagamento em pecúnia de forma compulsória ao Estado em forma de tributos. As principais razões para que o ente possa cobrar tais valores são, em sua maioria, de fáceis percepções por todos.

Como fora supramencionado, a vida em sociedade além de deveres atribuídos aos povos, também ostenta direitos aos cidadãos, direitos estes que são ofertados e custeados pelo Estado, vários, inclusive, de formas ininterruptas, como é o caso da segurança e saúde, por exemplo. Para Sergio André Rocha “A arrecadação fiscal não é um fim em si mesma, é um meio para a realização de certos fins estatais” (ROCHA, 2019, p. 33).

Direitos, sobretudo os fundamentais prestacionais, dependem de um alto custo financeiro por parte dos entes públicos, o que se faz necessário uma arrecadação visando custear tais serviços. Além disso, todas as despesas decorrentes da administração pública são financiadas, em sua imensa maioria, através da arrecadação tributária estatal. A bem da verdade, como reza os dizeres do Professor Hugo de Brito Machado Segundo: “Sejam quais forem as finalidades a serem perseguidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros para atingi-las” (SEGUNDO, 2019, p. 27).

Diante de uma responsabilidade tão complexa como a de pagar tributos, as legislações fiscais pátrias contemplam mecanismos que possibilitam ao contribuinte organizar os seus regimes tributários e as suas formas de pagamento. Dentre tais

instrumentos, se destaca a gestão tributária, ou, como é mais conhecido, planejamento tributário, sob o qual será a diante amplamente explorado.

2.4 ASPECTOS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejar-se é um aparato utilizado em diversas áreas da vida como meio de evitar imprevisibilidades e padronizar formas de atuação. No mundo tributário não é diferente, onde o planejamento é um instrumento estratégico em uma empresa contribuinte, bem como também para as pessoas físicas.

O Direito do contribuinte em realizar um planejamento tributário é garantido pela legislação infraconstitucional, uma vez que a lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 153 que “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.” (BRASIL, 1976).

O Código Civil, em seu artigo 1.011, ao tratar sobre administração de empresas reza *ipsis litteris* o que se encontra previsto no artigo 153 da lei nº 6.404. Apesar de arcaicas, as redações dos textos legais transmitem a noção de que os administradores e empresas têm o direito de organizarem-se da melhor forma possível dentro do permitido pela lei, o que inclui a possibilidade de realizarem os seus planejamentos tributários.

Encontra-se na literatura jurídica brasileira diversas definições de planejamento, dentre as quais se destaca o conceito de Francisco Coutinho Chaves, segundo o qual “O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos” (CHAVES, 2017, p. 12).

O conceito acima faz referência a um planejamento tributário realizado internamente em uma organização empresarial. O procedimento administrativo em análise é um processo lícito, e tem como requisito primário o temporal, uma vez que a sua realização deve ocorrer antes de concretizada a prática do fato gerador, pois, depois de realizado o critério material, o pagamento do tributo torna-se compulsório, nos moldes do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

De mais a mais, o planejamento estratégico, que poderá ser utilizado por qualquer contribuinte, tem seu conceito ampliado por Silvio Aparecido Crepaldi

(2019, p. 36), onde se enxerga uma dimensão de maior profundidade do mecanismo, não apenas como instrumento de economia:

O planejamento tributário é a determinação operacional de uma série de procedimentos conhecidos como formas de economia de imposto e é necessidade premente para todos os contribuintes, tanto para pessoas jurídicas como para pessoas físicas. Seu intuito é permitir a elaboração e o planejamento com bases técnicas de planos e programas, com o objetivo de avaliar a melhor forma de apurar e recolher os tributos e as contribuições (CREPALDI, 2019, p. 36).

Desse modo, importa perceber que o planejamento tributário tem um caráter preventivo e obedece a uma série de requisitos legais que devem ser rigorosamente observados, a fim de evitar aplicações de penalidades impostas pelas autoridades fiscais.

Não há nas legislações pátrias um método determinado para a realização de um planejamento tributário. O núcleo responsável pela operação deve, dentre outras coisas, estudar a estrutura empresarial, os regimes de tributação e, por vezes, os clientes e fornecedores.

O Professor Francisco Coutinho Chaves, elenca cinco passos a serem seguidos ao se iniciar um planejamento pelo contribuinte, quais sejam (2017, p. 13):

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
 2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
 3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
 4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
 5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
- (CHAVES, 2017, p. 13).

Os passos mencionados pelo professor são alguns dos procedimentos a serem realizados no planejamento pelos profissionais competentes, mas que sua imprescindibilidade deve ser analisada minuciosamente no caso concreto, a depender da cultura e estrutura de cada empresa ou pessoa física.

Posto isso, vale ressaltar que, diante de uma legislação tributária de alta complexidade concernente ao tema, se faz necessário despertar a importância das

cauteladas a serem tomadas na elaboração de um planejamento tributário, com o objetivo de evitar frustração do citado mecanismo em não atingir as metas pretendidas.

É oportuno mencionar que o número exorbitante de normas e legislações fiscais colabora diretamente para a formação de um sistema tributário complexo e de difícil operacionalidade. Conforme dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, as normas tributárias somadas totalizam 320.343 (trezentos e vinte mil, trezentos e quarenta e três) atos, elaborados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (IBPT, 2014).

Ainda, segundo o mesmo instituto (2014), desde a promulgação de Constituição Federal em 1988, são editados, em média, 46 atos que regem o direito tributário por dia útil, o que força, cada vez mais, que as empresas municiem-se de profissionais qualificados e atualizados para cumprir com lealdade todas as exigências.

Todos esses obstáculos tornam a realização do planejamento tributário uma operação delicada, a qual deve ser efetuada com a máxima observância aos preceitos da legislação tributária e um cumprimento rigoroso das normas éticas e de bons costumes em geral.

2.5 OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com o dever de suportar uma carga tributária de onerosidade considerável, as empresas brasileiras vivenciam a necessidade de uma organização fiscal, a fim de alcançar uma menor incumbência tributária, assim atingindo uma economia financeira. Mas o planejamento tributário também objetiva identificar as formas mais adequadas de se tributar uma determinada pessoa jurídica ou física, além de conhecer a forma mais vantajosa de se pagar um tributo.

Não ter como único objetivo o fim econômico, faz do planejamento uma ferramenta de utilidade mais atraente, assim para Siqueira, Cury e Gomes (2011, p 02):

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (SIQUEIRA, CURY E GOMES, 2011, p 02).

Na visão dos autores, além de reforçarem o conceito de planejamento e suas principais características, estes afirmam que a busca por uma carga tributária menor é o principal objetivo do instituto, objetivo este que é unanimidade entre os doutrinadores que elencam buscas da gestão tributária.

Apesar de ser o principal, mitigar a carga tributária não é o único objetivo, como bem fala o Professor Silvio Crepaldi (2019, p 39), elenca alguns objetivos, vejamos:

- Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando que se concretize.
- Efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base imponible de tributação.
- Postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa.
- Eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária.
- Reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos (CREPALDI, 2019, p. 39).

Percebe-se, pelas palavras do professor, que a busca pela redução de carga tributária destaca-se no planejamento tributário, contudo, o planejamento não tem apenas essa meta como exclusiva. Organizar a forma e o sistema de tributação de uma empresa é de grande relevância, onde, por vezes, há uma mudança na forma de tributação que aperfeiçoa o caixa empresarial, mesmo não havendo uma redução dos valores a serem recolhidos.

Destarte, conclui-se que, apesar do planejamento quase sempre provocar uma economia tributária com redução de contribuições pecuniárias, pode haver sempre outras vantagens para a organização que, a curto ou a longo prazo, por vezes, entregam resultados mais valiosos do que apenas uma simples redução de carga tributária, fazendo com que a empresa evolua e avance nos seus propósitos.

2.6 RESTRIÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário não é uma ferramenta incondicional, ou seja, o seu uso sofre restrições e fiscalizações, podendo a sua má utilização configurar uma abusividade para o direito, fazendo com que contribuintes sejam autuados e muitas vezes punidos por seus comportamentos contrários a lei.

2.6.1 Elisão e Evasão Fiscal. Definições.

Os institutos Elisão, Elusão e Evasão Fiscal, são formas de se executar o planejamento tributário pelo contribuinte. O presente texto limitar-se-á a expor as definições que predominam entre os estudiosos da comunidade jurídica a respeito das ferramentas em tela, fazendo uso das suas principais características.

Para a larga maioria da doutrina, elisão fiscal trata-se de uma união de mecanismos de natureza lícita utilizados pelo contribuinte a fim de evitar a prática do fato gerador do tributo. Nesse sentido, preceitua Edmar Oliveira Andrade Filho que: “A elisão fiscal é atividade lícita de busca e identificação alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária” (FILHO, 2015, p. 28).

Como um instrumento que visa à fuga da incidência tributária ou a redução dos seus custos, a elisão fiscal deve ocorrer, em regra, antes da prática do fato gerador, sendo este momento conhecido como um critério cronológico (MOREIRA, 2003).

De acordo com o exposto, entende-se que a Elisão Fiscal é o planejamento tributário propriamente dito, realizado por meio de um conjunto de medidas legais e possuindo como marco temporal anterior a prática do fato gerador, tendo como objetivo a redução ou abolição de tributos para o contribuinte.

Por seu turno, a chamada Evasão Fiscal é o oposto da Elisão. Entende-se por Evasão quando o contribuinte utiliza-se de instrumentos ilegais com o objetivo de reduzir a sua carga tributária que, comumente, tal ilicitude ocorre após a prática do fato gerador da incidência. Nestes termos, para Maria Rita Ferragut “Evasão é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte” (FERRAGUT, p. 05).

Destaca-se na definição colacionada que, o contribuinte que realiza a evasão fiscal busca, unicamente, atingir o quantitativo da sua obrigação tributária, para reduzir tais valores, ou, por vezes, abolir a existência de qualquer tributo, seja por ação ou omissão.

Outrossim, uma intensa gravidade compõe as práticas de Evasões fiscais e gerando conseqüências danosas aos contribuintes. Além de multas e sanções

administrativas, Evasão Fiscal pode caracterizar a prática de crime contra a ordem tributária, nos termos da lei nº 8.137, de dezembro de 1990.

A título de exemplo, o artigo 1º da citada lei apresenta a seguinte redação: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas [...]” (BRASIL, 1990). Tal dispositivo, assim como os demais da mesma lei, tem o dolo como seu elemento subjetivo, e pune, em termos claros, a evasão fiscal praticada com intenção por parte do contribuinte.

Nos dizeres de Silvio Crepaldi “Após a ocorrência do fato gerador, furtar-se ao pagamento do tributo consiste em verdadeiro ato ilícito, rechaçado pela legislação tributária e previsto como crime tributário pela Lei n. 8.137/1990.” (CREPALDI, 2019, P 185). Desse modo, após realizado o fato gerador, o tributo torna-se imutável e nasce a obrigação para o contribuinte.

Posto isso, um grande questionamento debatido na doutrina, está relacionado ao marco temporal sobre a ocorrência de Elisão e da Evasão Fiscal. Em termos básicos, os estudiosos definem que a Elisão costuma ser operada antes da prática do fato gerador, enquanto a Evasão tem sua caracterização após a incidência do tributo. Assim, à luz do que preleciona André Mendes Moreira (2003, p. 03):

Como a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão-somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Daí se dispor que os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência in concreto (MOREIRA, 2003, p. 03).

Como já fora mencionado oportunamente, após a prática do fato gerador, o pagamento do tributo incidente sobre o fato torna-se compulsório, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Contudo, antes de operada a incidência do tributo, é direito do contribuinte buscar fugas legais com o fim de reduzir ou até mesmo eliminar sua incidência, caracterizando-se, assim, a típica elisão fiscal. Ainda, reforçando tais afirmações, para o jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 254):

Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário (COÊLHO, 2020, p. 254).

Dessa forma, compreende-se que o momento da realização é uma das formas utilizadas para a diferenciação entre Elisão e Evasão Fiscal, tendo como parâmetro a ocorrência do fato gerador do tributo, marco que determina a obrigatoriedade do pagamento do tributo.

Confirmando todos os relatos, André Mendes Moreira diz que “elisão fiscal é a prática de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador do dever de pagar tributo. Ao revés, evasão consiste na realização de atos ilícitos, concomitantes ou posteriores ao advento do fato jurígeno-tributário” (MOREIRA, 2003, p. 08).

3 Simulação

Segundo o conceito do professor Francisco Coutinho Chaves, já exposto neste texto, o planejamento estratégico é um procedimento “não simulado”, ou seja, o planejamento tributário lícito não pretende esconder ou alterar a realidade fiscal de um contribuinte, mas encontrar formas vantajosas para uma tributação sincera da empresa e mais adequada para a organização.

Com o objetivo de desestimular a cultura da simulação e evitar perdas nas arrecadações, o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional apresenta uma redação que, em outras palavras, possibilita aos agentes fiscais declararem inexistentes as práticas de atos simulados para fins tributários, vejamos o que reza o dispositivo:

Art. 116.

[...]

Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Brasil, 1966).

Dessa forma, os atos que não integrarem a realidade do fato gerador do tributo serão desconsiderados pelas autoridades fiscais, vez que a manipulação se trata de uma conduta ilícita que visa ludibriar o Estado, a fim de recolher uma quantidade menor de tributos em prejuízo dos cofres públicos, ocorrendo-se, em regra, durante ou após a realização do fato gerador de incidência.

Por bem da verdade, vedar a prática de simulação não significa nenhuma obstrução ao planejamento tributário, pois, como já fora mencionado, o

planejamento é composto de procedimentos lícitos e condizentes com a realidade do contribuinte, enquanto a simulação é uma farsa, uma forma ilícita e proibida pela legislação. Ademais, Assevera o Professor Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 358) que:

Há que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. (CARVALHO, 2019, p 358)

Destarte, conclui-se que a hipótese prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código de Tributário Nacional, trata-se de um típico caso da chamada evasão fiscal, aplicando-se em momento diferente da operação do planejamento tributário, pois a simulação só pode ocorrer durante ou após o critério material da incidência tributária, enquanto o planejamento tributário tem a sua formação em momento anterior a tal evento.

4 COMPLIANCE NO BRASIL E NO EXTERIOR

A cultura do *compliance* vem se disseminando com intensidade pelo Brasil nos últimos anos, mas o seu nascimento não se deu nesta pátria. Inspirações vindas do exterior influenciam positivamente nas adoções de práticas que auxiliam empresas no bom cumprimento de determinações e mitigam a possibilidade de riscos das instituições.

Durante as últimas décadas, o Brasil se mostra preocupado em definir parâmetros e ferramentas para aumentar a adesão de particulares ao fenômeno do *compliance*. Atos normativos de uma forma geral vêm sendo editados com o fim de ampliar e incentivar a cultura da conformidade nas instituições privadas e públicas, além de aumentar a fiscalização e rigidez nas punições de quem não age em conformidade com as regras.

Para a confecção de tais legislações e normas que incentivam o *compliance*, o Brasil buscou se espelhar em países do exterior que já possuíam uma cultura de conformidade mais sedimentada e eficaz, países estes que consolidaram sua tradição baseada em experiência de casos práticos internos que destacaram a importância do *compliance*.

3.1 A ORIGEM DO COMPLIANCE NO CENÁRIO INTERNACIONAL

Apesar das maiores notas de destaque raiarem nas últimas décadas, o surgimento do *compliance* não é algo recente ao redor do mundo. Por sua vez, não há um consenso a respeito do marco exato que lhe deu origem. Contudo, o que é unanimidade entre os estudiosos é o fato de o mecanismo ter seu nascimento nos Estados Unidos da América.

Entre os relatos primitivos, consta-se que ano de 1870, o citado país criara as chamadas agências reguladoras, com o fim de fiscalizar as atividades privadas. Ainda, com objetivo de fiscalizar e regular a saúde alimentar e venda de medicamentos, os Estados Unidos criou, em 1906, a agência *Food and Drug Administration*, sendo estes eventos considerados para alguns como as primeiras notícias sobre *compliance* no mundo (DIAS E BRITTO, 2018).

Já no ano de 1929, os Estados Unidos sofreram com uma forte crise econômica que provocou a quebra da bolsa de valores de *Nova York*. Com o objetivo de resgatar a confiança dos investidores e restabelecer a bolsa de valores,

fora realizada a Conferência de Haia, no ano de 1930. Na ocasião, surgiu o *Bank for International Settlements*, que visava à união entre os bancos centrais do mundo, sendo considerada uma das primeiras referências de *compliance* no planeta. (DIAS E BRITTO, 2018).

A quebra da bolsa de valores de *Nova York* revelou um cenário de crise e fragilidade para os Estados Unidos e o mundo, resgatar a confiança passou a ser um objetivo fundamental, pois, por óbvio, quando se há segurança fiscal e jurídica, investidores passam a ostentar uma maior tranquilidade ao realizar investimentos, pois a probabilidade de perdas se torna menor, conseqüentemente os números de investidores tende a aumentar.

Os dois marcos mencionados possui em comum as principais características do *compliance*, quais sejam: a confiança, a segurança, a fiscalização e modo de agir, com o objetivo de diminuir riscos e mitigar prejuízos. Assim, percebe-se que as primeiras noções de *compliance* surgiram, pelo menos, desde o século XIX, o que demonstra não ser um instituto recente.

O fato de ser um dos grandes berços da economia mundial faz dos Estados Unidos o principal protagonista no tema em análise. Em um salto no tempo, vislumbra-se que, na década de 70, mais precisamente no ano de 1977, o país editou a lei *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) com o objetivo de combater corrupção empresarial.

A mencionada lei, no entanto, surgiu no contexto do escândalo do caso da *Watergate*, onde, durante as investigações, fora descoberto que empresas Americanas pagavam propinas, sobretudo, em relações que envolviam agentes públicos estrangeiros. Sobre o tema, vale citar Wilde Cunha Colares (2014, p. 61):

Na mesma década de 1970 em virtude dos escândalos de Watergate foi aprovada pelo congresso americano a FCPA (Foreign Corrupt Practice Act) principal referência americana em termos de anticorrupção. A partir daí, o governo americano passou a intensificar o controle sobre as atividades das empresas não apenas internamente mas também ao redor do mundo. Qualquer companhia que negociasse suas ações em bolsas americanas ou empresas locais com operações fora do país poderiam ser alvo de investigações e, conseqüentemente punições pela FCPA. (COLARES, 2014, p.61).

A FCPA possui uma característica de combate a corrupção empresarial, provocando uma maior transparência nos atos institucionais, sobretudo nas relações

com terceiros, servindo como referência para o mundo na luta contra a indecência nas organizações. O pioneirismo faz com que a lei torne-se um marco importante no avanço do *compliance* e contribua como inspiração para outras nações elaborarem suas respectivas normas de intolerância a corrupção, inclusive o Brasil, que já ostenta norma similar.

Dentre os objetivos da citada norma, além da sua natureza de anticorrupção, destaca-se o seu perfil fiscalizador de forma impessoal, com vigilância a todas as pessoas, seja pessoa natural ou jurídica, fazendo oportuno mencionar as palavras de Claudio Carneiro (2019, p.47):

O FCPA possui, entre outras, as seguintes atribuições: a) investigar pessoas físicas ou jurídicas; b) regulação das condutas relacionadas à comercialização de produtos financeiros; c) determinar que as empresas retirem imediatamente promoções enganosas e que publiquem tais decisões (CARNEIRO, 2019, p. 47).

Destarte, é cristalina a importância dos Estados Unidos no desenvolvimento e evolução do *compliance*, eventos e legislações que serviram e servem como exemplo para o mundo inteiro, gerando maior compromisso com a legalidade nas relações empresariais, por meio de programas de condutas. O destaque dos Estados Unidos na busca por transmitir confiança e segurança no mercado não é por acaso, segundo dados do Fundo Monetário Internacional (2020), os Estados Unidos são a maior potência econômica do mundo, o que provoca em tal país um maior zelo com a reputação da sua economia.

Todavia, os Estados Unidos não é o único com sua colaboração para a evolução do *compliance* no planeta, em um fato mais recente, o Reino Unido destacou-se como exemplo e inspiração para o mundo. Em 2011 entrou em vigor na Inglaterra a *U.K. Bribery Act*, lei que visa combater a corrupção empresarial, “sendo considerada uma das legislações mais duras do mundo sobre o tema.” (CARNEIRO, 2019, p 46).

3.2 COMPLIANCE: EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Conforme já esclarecido, o Brasil não é o berço do *compliance*, mas um país que busca inspirações nas grandes potências mundiais, nos organismos internacionais que objetivam, cada vez mais, o cumprimento correto de deveres e a

tolerância zero aos atos de corrupção, com base em boas legislações e experiência de resultados.

Os Estados Unidos com a FCPA e o Reino Unido *U.K. Bribery*, de acordo com o que já foi mencionado, surgem como duas referências para o mundo no assunto *compliance*, inclusive ao Brasil, que criou a sua norma Anticorrupção em 2013. As normas destacam-se por possuírem aplicabilidade além dos seus territórios, cada qual com as suas peculiaridades e de forma a não violar a soberania de nenhum país. Sobre o tema, Cláudio Carneiro faz esclarecimentos (2019, p. 47):

Vale ressaltar que a eficácia dessa norma americana sobre empresas situadas em outros países, poderia ser considerada algo aviltante face ao princípio da territorialidade e da soberania nacional, pois em tese não estaria submetida à jurisdição americana. Contudo, se uma empresa exporta mercadorias para os EUA, mas de forma ilegal, tal fato, por si só, já a enquadra como violadora da FCPA e poderá sofrer as sanções nela prevista. Com base nesse exemplo, é possível afirmar que a aplicabilidade da FCPA a empresas domiciliadas em outros países é real. Partindo para o U.K. Bribery Act, percebe-se que esta legislação, no que se refere a local e extraterritorialidade, engloba empresas do Reino Unido que fazem negócio local e no exterior, empresas estrangeiras com operações no Reino Unido, funcionários públicos locais e estrangeiros e o setor público e privado de modo geral (CARNEIRO, 2019, p. 47).

A experiência internacional demonstra por meio dessas duas normas a rigidez com que o tema vem sendo tratado no estrangeiro, ostentando legislações amplas e severas que buscam coibir atos ilegais e combater de forma incisiva a corrupção. A lei estadunidense, por exemplo, tem pesadas sanções, “A violação da FCPA, que se dá por oferecimento de subornos ou por lançamentos contábeis falsos, pode gerar as imposições de pesadas multas, que chegam a centenas de milhões de dólares, ou até a pena de prisão de até 20 anos” (DIAS E BRITTO, 2018, p. 226).

A importância em se analisar a experiência de outros países no *compliance*, vislumbra-se na perspectiva de uma legislação comparada, tomando a norma internacional como um exemplo a ser implantado no Brasil, tendo como pontos de partida casos práticos e punições que apresentaram eficácias onde a lei foi aplicada com lealdade. Para Isabel Franco (2020, p. 68):

O lado bom é que a experiência em casos envolvendo condutas inadequadas e crimes dessa natureza em terras estrangeiras figura como um facilitador na compreensão do tema e traz exemplos concretos para resolver certas ações em outras partes do mundo. Além da corrupção, as legislações e práticas estrangeiras de *compliance* norte-americanas foram o nascimento para a existência dos códigos de ética das pessoas jurídicas,

que precisaram se adequar nesse sentido para manterem seus negócios de forma competitiva, já que as implementações dessas regras se tornaram praticamente obrigatórias diante do mercado e dos regramentos jurídicos (FRANCO, 2020, p 68):

A influência internacional, sobretudo dos Estados Unidos, atinge todos os seguimentos e mecanismo que compõe a base do *compliance*, desde as normas elaboradas pelo Estado, aos códigos de ética e condutas internas. As suas normas e casos práticos são fundamentos para o mundo que se apega cada vez mais ao *compliance* como um caminho sem volta.

A experiência estrangeira nos mostra uma grande importância também ao se falar em *compliance fiscal*. A erosão de tributos é uma prática abominável e que cresce em todo o mundo. No Brasil, por exemplo, um levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) apontou que “O Brasil deixa de arrecadar mais de R\$ 417 bilhões por ano com impostos, devido às sonegações de empresas” (IBPT, 2020).

A evasão fiscal deve ser combatida por todos, não apenas pelos órgãos de fiscalizações estatais, mas também pelos contribuintes, pois, além de ser um crime para a lei do Estado, trata-se de uma conduta contrária ao *compliance*, que pode gerar inúmeros prejuízos a empresa e provoca um atraso na evolução da sociedade, vez que o tributo devido e não pago atinge toda a coletividade. A respeito do tema, destacam-se as palavras de Dias e Britto (2018, p. 94):

Boas práticas de governança na relação tributária significam maior potencial de desenvolvimento econômico e social, contribuindo para a plenitude do Estado Democrático do Direito, no qual todos se submetem a igualdade à lei, mas há outros aspectos relevantes que indicam que agir corretamente é o que deve ser feito para mitigação de riscos não avaliados ou até desconhecidos, bem como de custos não necessários e que podem ser evitados. O risco de compliance nasce da falha no cumprimento de obrigações legais, normativas ou regulatórias, que pode ensejar a aplicação de sanções, de natureza pecuniárias (ou não) ou mesmo prejuízos reputacionais (DIAS E BRITTO, 2018, p. 94).

A necessidade de se recordar as conseqüências da evasão de tributos se faz obrigatória diante da dimensão de tributos sonegados nesta pátria, enquanto o estudo da experiência internacional se apresenta oportuna pela mesma razão. Como mencionado, não é apenas o Brasil que sofre com o mal da sonegação fiscal, vários países do mundo também lutam para tentar combater tal dissabor.

Os Estados Unidos, mais uma vez aparece como uma referência na história sobre o tema específico de *compliance fiscal*. No ano de 2008, o Senado Federal Americano tornou público um relatório contendo dados sobre uma suposta evasão fiscal em prejuízos dos cofres estadunidenses, segundo o relatório, o país poderia deixar de arrecadar R\$ 100 bilhões em tributos, pois, valores eram transferidos para bancos em paraísos fiscais e gozavam da proteção do sigilo fiscal. (DIAS E BRITTO, 2018).

Os problemas econômicos enfrentado pelos Estados Unidos que fora constatado em 2008, não era uma exclusividade americana, outras nações enfrentaram a evasão fiscal de contribuintes no mesmo período, inclusive países do continente europeu. Essas dificuldades foram atribuídas a condutas de entidades e instituições financeiras de algumas partes do mundo, mas, sobretudo, de paraísos fiscais (DIAS E BRITTO, 2018).

As investigações por parte dos Estados Unidos para chegar à conclusão de que contribuintes estavam praticando evasões fiscais não surgiram do nada, outros escândalos sobre evasão já haviam ocorrido no país poucos meses antes da conclusão do relatório. A respeito do tema, Dias e Britto (2018, p. 18) relata que:

No primeiro caso, trazido a público em fevereiro de 2008, um antigo funcionário do LGT Bank entregou a autoridades tributárias de todo o mundo dados de 1.400 correntistas que, potencialmente teriam se utilizado de estruturas ilícitas para reduzir o pagamento de tributos. No mesmo mês, as autoridades tributárias alemãs apuraram a evasão de 1 milhão de euros em tributos, pelo uso dessas mesmas estruturas. Países como EUA, Reino Unido, Espanha, França, Itália e Austrália anunciaram diversas medidas de fiscalização, focadas nos detentores de contas em paraísos fiscais, visando à apuração de fraudes tributárias. Em maio de 2008, um outro escândalo financeiro: os EUA determinaram a prisão de um antigo funcionário do UBS AG que teria viabilizado, em conluio com os correntistas do banco, a sonegação de US\$ 7,2 milhões em tributos devidos sobre US\$ 200 milhões em bens escondidos em contas na Suíça e Liechtenstein (DIAS E BRITTO, 2018, p. 18).

Diante de vastos prejuízos em detrimento dos cofres públicos, os Estados Unidos passaram a estabelecer normas rígidas com véis de fiscalização, a fim de combater tal cultura ilícita. No ano de 2010 os Estados Unidos publicaram uma lei federal conhecida como *Financial Account Tax Compliance Act* (FATCA), que tinha como objetivo determinar que toda e qualquer instituição financeira do mundo repassasse ao governo americano os dados dos seus clientes estadunidenses.

Assim, caso algum cidadão dos EUA pretendesse ocultar valores em instituições financeiras localizadas em paraísos fiscais, o plano seria frustrado, pois o Governo americano seria informado do ato pela instituição.

Os Estados Unidos enfrentaram alguns obstáculos para conseguir com que a FATCA tivesse aplicabilidade em países alheios, dentre os desafios, a questão de ocorrer conflito normativo entre a lei americana e o que determina a regra do país onde a instituição é sediada, a exemplo do Brasil, que há leis vedando o compartilhamento de dados fiscais, face ao sigilo bancário. Contudo, o governo americano passou a oferecer um sistema de reciprocidade, onde também fornece os dados de clientes de outros países com contas nas instituições bancárias e financeiras dos EUA, o Brasil, inclusive, adere a tal modelo (DIAS E BRITTO, 2018).

Pois bem, diante do breve resumo da experiência do *compliance fiscal* no exterior, nota-se que o instrumento é bem utilizado como ferramenta para coibir planejamentos tributários abusivos, diminuindo o espaço para as práticas de evasão fiscal e sonegações, além de eliminar, por conseqüência, punições para os contribuintes, pois, se agirem conforme as determinações, não sofrerão sanções severas.

3.3 EVOLUÇÃO DO COMPLIANCE NO BRASIL

Com o passar dos anos o *compliance* vem conquistando seu espaço de destaque no cenário empresarial brasileiro. Apesar de não ser um mecanismo de implementação obrigatória, as organizações estão buscando adaptar-se ao modelo de cumprimento da lei e da ética por meio de programas de *compliance*, pois os benefícios são importantes para as instituições.

A partir da década de 1990, o *compliance* começou a desenvolver-se no Brasil, a lei federal nº 9.613/1998 que trata sobre “lavagem” de valores é um dos exemplos desse avanço. Na mesma década, instituições financeiras passaram a realizar controles e procedimentos dos seus riscos, com o fim de evitar prejuízos. (DIAS E BRITTO, 2018).

Ainda, durante os anos 1990, como mais um sinal de avanço do *compliance* em solo nacional, o Banco Central do Brasil editou a resolução 2.554/1998, que em seu Artigo 1º rezava: “Determinar às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implantação e a

implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas [...]” (BRASIL,1998). Além de ser uma norma expressa sobre *compliance*, trata-se de uma exceção a regra da não obrigatoriedade do programa de conformidade nas instituições.

Vale ressaltar que, em 1988 o Brasil promulgou a sua Constituição cidadã, período marcado pela reestruturação democrática do país. A carta maior conhecida pelo seu caráter em assegurar direitos, buscou também garantir segurança fiscal e jurídica, resgatando, por conseqüência, a confiança dos brasileiros e dos investidores no mercado local. O surgimento de uma nova Constituição fez surgir um período novo no Brasil, uma nova ordem jurídica cada vez mais preocupada em combater a corrupção e em espalhar a justiça e isonomia entre os povos.

De certo, a promulgação da Constituição de 1988 foi o estímulo para a edição dos atos normativos que buscam coibir as condutas de corrupção. De mais a mais, necessidade do *compliance* no Brasil é fortemente visualizada no panorama de corrupção em que o país se encontra atualmente, são inúmeros escândalos noticiados pelos meios de comunicação, seja no âmbito público, ou no seguimento privado. Apesar de apresentar melhoras no que tange ao quesito honestidade, segundo dados da Transparência Internacional na elaboração do *Corruption Perceptions Index* (CPI), o Brasil ocupa a posição 94, dentre 180 países, com 38 pontos, no nível de percepção da corrupção no setor público (INDEX, 2020).

Apesar dos dados relatados fazerem parte de uma estatística ligada à corrupção do setor público, há reflexos importantes para o seguimento privado. Nesse sentido, vale narrar ensinamentos de Isabel Franco (2020, p. 292):

O CPI é um indicador externo, mas que ajuda o compliance officer a ter uma noção dos riscos advindos dos países onde sua organização opera. Da mesma forma, é um indicador útil no processo de diligência de fornecedores e parceiros, pois, combinado com outras informações, orienta sobre cuidados a serem tomados antes de realizarem-se negócios com esses terceiros (FRANCO, 2020, p. 292).

Conforme se extrai da citação, a corrupção pública é um fator a ser analisado durante o estudo de um programa de *compliance* no interior de uma empresa privada, ou seja, além de prejudicar o desenvolvimento social, a corrupção pública compromete, também, a confiança de investidores nas empresas pátrias, uma vez que tais fatos negativos de um país fragilizam a segurança de todo um mercado

econômico. Diante de um panorama de corrupção tão delicado no país, as organizações privadas buscam aperfeiçoar suas condutas internas, objetivando demonstrar transparência, legalidades e controle dos riscos, com o objetivo de impedir que a segurança e confiança das empresas sejam abaladas diante de tais instabilidades externas.

No setor privado, um evento que marcou a evolução do *compliance* no Brasil foi a chamada operação Lava Lato, que, segundo o Ministério Público Federal, teve início no ano de 2014, no mês de março, em um escândalo de corrupção, onde tinha entre os seus envolvidos, além de agentes públicos, empresários e doleiros.² Durante as investigações, entre os crimes descobertos, foram identificadas anormalidades na Petrobras, uma sociedade de economia mista brasileira³ (MPF, 2016).

Ainda, segundo o Ministério Público Federal, empreiteiras em comunhão com funcionários da Petrobras realizavam uma fraude a licitação, com uma verdadeira simulação do processo licitatório, e determinando qual empresa seria contratada para realizações de serviços para a estatal. Conforme os fatos disponibilizados pelo *parquet* federal, os contratos efetuados nestes processos eram superfaturados, com aditivos excessivos e desnecessários, gerando prejuízo financeiro a empresa mista brasileira (MPF, 2016).

Após o fim das investigações da Operação Lava Jato e o devido processo legal, punições severas foram aplicadas aos responsáveis. Políticos conhecidos, agentes públicos, funcionários da Petrobras e grandes empresários chegaram a ser presos, além de serem condenados a restituírem milhões de reais aos cofres públicos.

Diante de tal evento, as empresas envolvidas no escândalo, além das citadas conseqüências, sofrem, até os dias atuais, com manchas vinculadas as suas marcas, o que gerou e gera perda de confiança, segurança e credibilidade em face de um mercado contemporâneo cada vez mais exigente por honestidade empresarial, além, por óbvio, de perdas financeiras incalculáveis.

² É considerado doleiro a pessoa que compra e vende dólares em um mercado paralelo. É uma conduta considerada ilícita, e a sua prática configura crime no Brasil.

³ Para obter maiores informações sobre a operação lava jato acessar <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>

Já no ano de 2021, o portal de notícia denominado ‘UOL’ publicou uma matéria jornalística com o título “Empresas da Lava Jato têm ‘onda’ de mudança de marca”, a reportagem relatou algumas conseqüências suportadas por organizações envolvidas no escândalo de corrupção. Nas palavras da matéria, ao se referir as empresas envolvidas, esta cita que: “Esses negócios, que perderam contratos, pagaram multas e diminuíram de tamanho nos últimos tempos, viram-se com a reputação seriamente comprometida. Sete anos depois, muitas delas optaram por mudar de nome”⁴ (UOL, 2021).

Ainda, segundo a mesma reportagem, tais mudanças só foram possíveis depois que as empresas efetuaram uma reestruturação interna, cada qual com sua estratégia buscando organizar os negócios e limpar a reputação no mercado (UOL, 2021). Partindo de tal afirmação, nota-se que a simples mudança de nome não é suficiente para a transformação de uma empresa, é necessário que haja uma mudança de cultura, passando a priorizar a conformidade em todos os atos empresariais, a começar pelos mais simples.

Destarte, as conseqüências para ações contrárias a lei e aos bons costumes custam um alto preço para as empresas e empresários. A operação lava jato mostrou para as organizações como é importante o compromisso com as boas condutas e o cumprimento fiel da lei, incentivando as empresas a adotarem programas de conformidade para mitigar os riscos de prejuízos decorrentes de comportamentos ilegais.

4.4 LEI ANTICORRUPÇÃO

No dia 01 de agosto de 2013, foi publicada no diário oficial da União a lei federal nº 12.846/2013, com sua entrada em vigor no ano de 2014. A chamada Lei Anticorrupção é considerada por muitos um avanço no combate a corrupção local e um grande marco nacional que colabora para a disseminação da cultura do *compliance* nas empresas privadas. Tal lei tem para o Brasil o mesmo significado *U.K Bribery* para o Reino Unido e a *FCPA* para os Estados Unidos, pois ostenta o mesmo espírito de combate a corrupção e possui destinatários semelhantes.

No caput seu artigo 1º a lei estabelece de forma introdutória os seus objetivos rezando que: “Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e

⁴ Para mais informações acessar <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2021/01/25/empresas-da-lava-jato-tem-onda-de-mudanca-de-marca.htm>

civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.” O artigo dispõe ainda de um parágrafo único, onde especifica em um rol amplo todos os destinatários da lei, estabelecendo, em suma, que qualquer organização que tenha sede, filial ou representação em solo nacional, independente da forma de constituição, ainda que de forma temporária, se sujeita as regras estabelecidas naquela ordem legal (BRASIL, 2013).

Além de responsabilizar as pessoas jurídicas, a mencionada lei também prevê a responsabilidade das pessoas naturais que realizarem os atos considerados ilegais. O artigo 3º dispõe que “A responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores ou de qualquer pessoa natural, autora, coautora ou partícipe do ato ilícito.” O mesmo artigo, desdobra-se definindo que, enquanto a responsabilidade das pessoas jurídicas é objetiva, ou seja, independe de dolo ou culpa, apenas condicionada a prática do ato, a responsabilidade das pessoas naturais, por sua vez, é subjetiva, dependendo de dolo ou culpa, com a sanção aplicada na medida de sua culpabilidade. (BRASIL, 2013).

Vale ressaltar que, antes da promulgação da Lei Anticorrupção, não se tinha notícias de uma norma que estabelecesse responsabilidade objetiva para empresas que praticassem atos lesivos à Administração Pública, sendo à Lei nº 12.846/2013 pioneira em tal matéria. Além do mais, cumpre frisar que o texto anticorrupção não ostenta natureza penal, mas apenas administrativa e civil, visando coibir os atos ilícitos de empresas e seus integrantes contra o poder público, pois, a corrupção no setor público também pode envolver pessoas jurídicas privadas. A respeito do tema, ensina Dias e Britto (2018, p. 225 e 226):

O foco da lei anticorrupção foi no comportamento das empresas, dado o fato de que até então havia leis que integravam o Sistema Brasileiro de Combate à Corrupção, como a Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429/1992), mas que não enfocavam uma forma de também envolver atos contra a administração por pessoas jurídicas. Logo, a nova lei surgiu da percepção de que para controlar a corrupção seria necessário conjugar esforço não apenas no governo, mas também das empresas, para que houvesse a promoção de um ambiente de integridade no relacionamento entre esfera pública e esfera particular (DIAS E BRITTO, 2018, p. 225 e 226).

Destarte, nota-se que o combate a corrupção depende de uma atuação cooperada entre todos os seguimentos e pessoas, vez que as possibilidades de

fraudes estão presentes em qualquer lugar, devendo ser elas eliminadas em todas as relações, sobretudo, no objetivo da lei, nas ações que envolvam a Administração Pública. Consciente da importância da cooperação para o bem do combate as ilegalidades, a lei em comento, no seu Capítulo V, entre os artigos 16 e 17, estabelece as normas gerais sobre o chamado “Acordo de Leniência”, onde a autoridade máxima do órgão público lesado realizou o acordo com a organização autora do ato, buscando colaboração nas investigações (BRASIL, 2013).

A cultura de colaboração do infrator em troca de benefícios legais não é novidade no Brasil, o Código Tributário Nacional, por exemplo, prevê em seu artigo 138, a figura da chamada “denúncia espontânea”, onde o contribuinte, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, realizada a confissão espontânea da infração tributária, sendo beneficiado, assim, com a exclusão da sua responsabilidade tributária, desde que atendida às condições que o caso exigir (BRASIL, 1966).

A Lei Anticorrupção apresenta um avanço ainda maior no que se refere ao *compliance*, em seu artigo 7º, inciso VIII, ao definir os fatores que serão levados em consideração durante a aplicação das sanções, estabelece que é relevante “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, 2013).

Em uma boa interpretação, o dispositivo legal em tela visa incentivar que as empresas brasileiras programem no seu interior o instituto do *compliance*, pois, o mecanismo executado de forma eficiente é um indicador de compromisso empresarial com a transparência e um sinal de colaboração no combate contra a corrupção e fraudes internas, ou seja, a possibilidade de ilicitude é reduzida por uma conduta ativa da organização ao executar um programa conformidade efetivo nas suas relações.

Por esta razão positivada na legislação pátria, o *compliance* surge como uma novidade expressa na lei, funcionando, dentre outros fatores, como um método atenuante em caso de cometimento de um ato ilícito pela organização que ostente o programa efetivo no seu interior. A respeito do tema, vale citar Isabel Franco (2020, p. 21): “A criação de um programa de um ‘programa de integridade efetivo’ dentro

das empresas pode levar à significativa redução de penas em casos de corrupção, beneficiando, assim a continuidade dos negócios”.

Apesar de tratar de relações que envolvam a administração pública, a Lei Anticorrupção dispõe de fragmentos de *compliance* privado, em algumas ocasiões de forma expressa, em outras, de modo implícito. Ainda, a respeito do tema, Bruno Bastos de Oliveira e Jefferson Patrick Germinari esclarecem que (2020, p. 82):

A Lei Anticorrupção se sustenta, pela leitura do caput do artigo 5º, na defesa de três grandes dimensões ligadas à Administração Pública, quais sejam, o patrimônio público nacional ou estrangeiro, os princípios da Administração Pública e os pactos internacionais dos quais o Brasil seja signatário. A ideologia do *compliance* encontra-se consolidada no inciso VIII do artigo 7º, na medida em que sopesa, na aplicação das sanções correspondentes, eventual existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a utilização efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica. Deste modo, tal premissa torna-se mais um mecanismo, dentre as inúmeras ferramentas disponíveis, voltado ao movimento solidário de combate à corrupção e da política do oportunismo que estão impregnados na cultura nacional, em todas as esferas, pública ou privada, em respeito à voz da moralidade institucional que ecoa em nosso país (OLIVEIRA, GERMINARI, 2020, p. 82).

A Lei Anticorrupção, de existência recente, é, portanto, mais uma colaboradora para a evolução do *compliance* no Brasil, além de trazer previsão expressa sobre o tema, ainda revela o mecanismo como fonte de benefícios para as empresas, denunciando ser este um grande aliado no combate a corrupção, e promovedor de relações éticas, confiáveis e transparentes.

De mais a mais, as punições previstas na lei anticorrupção possuem um espírito severo. O artigo 6º da mencionada norma prevê as sanções administrativas, estabelecendo multas de até 20% do faturamento bruto do último exercício antes da prática do ato ilícito, porém, o valor da multa nunca será inferior ao valor da vantagem ilícita obtida, quando possível estimar tal valor. Além da multa, há também a possibilidade de uma publicação extraordinária da decisão condenatória (BRASIL, 2013). Dias e Britto (2018, p 229) ensina que:

A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma do extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, bem como por meio de afixação de edital, pelo prazo de 30 dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores (DIAS E BRITTO, 2018, p. 229).

Como se denota da lei e da explicação colacionada, as punições são rígidas e certamente abalará a continuidade dos negócios caso venham a serem aplicadas as empresas infratoras. Pois bem, como já esclarecido neste texto, o mecanismo do *compliance* busca mitigar riscos empresariais, evitando, assim, danos onerosos como as punições estabelecidas na Lei Anticorrupção. Contudo, riscos sempre persistirão em qualquer negócio, o que o *compliance* objetiva é reduzir a sua possibilidade de ocorrência e provocar uma maior segurança na organização. Vale repetir, também, que a existência do programa de *compliance* na instituição é um fator levado em conta durante a aplicação da pena, pode este reduzir o impacto da punição, art. 7º, VIII, da Lei 12.846/2013.

4.5 A CULTURA DO COMPLIANCE

Como já explorado em tópicos anteriores, o *compliance* provoca uma padronização de condutas no interior de uma empresa, visando uma conformidade para com a lei e as normas internas, como código de ética, por exemplo. Ocorre que, grandes empresas possuem centenas, ou até milhares de colaboradores, o que, em um primeiro momento, pode ser considerado um obstáculo para que se implemente um programa de *compliance*.

Pois bem, buscando superar tais desafios, os estudiosos do *compliance* elencam formas que facilitam a disseminação interna de normas éticas e de conduta, a fim de que a cultura da conformidade e honestidade se torne rotina no ambiente empresarial. Todavia, antes de adentrarmos ao tema, se faz necessário definir e distinguir alguns conceitos que facilmente é confundido no mundo corporativo.

A primeira distinção faz referência ao fato de “ser” ou “estar” em *compliance*. Apesar de semelhantes, os termos não ostentam o mesmo significado, ser *compliance* é definido como a organização que conhece as normas legais e éticas. Estar em *compliance*, por sua vez, faz referência à instituição que, além de conhecer o regramento, o aplica de maneira efetiva para o bem da empresa (RAMALHO, 2016). Por óbvio, o que mais importa é estar em *compliance*, pois é a partir de tal método que os resultados surgem e os benefícios para a empresa são revelados.

Outra definição útil é em relação à corrupção e ao suborno, palavras que são comumente tratadas como sinônimas, mas que não têm o mesmo significado. A corrupção é a denominação utilizada para a fraude que tem na sua composição, um ou mais agentes públicos. O suborno, por sua vez, é o ato de fraude em que apenas estão envolvidas pessoas privadas, sem relação com entes públicos. No Brasil, apenas a corrupção é tratada como crime, o suborno não, contudo, apesar de não caracterizar uma conduta ilícita aos olhos do crime, tal conduta é considerada antiética e abominável por normas internacionais e pelo mercado como um todo (MIRANDA, 2018).

Superado tais conceitos, é momento de abordar as formas de disseminar a cultura do *compliance* no ambiente empresarial.

Para FRANCO (2020), não há um programa único e uniforme de *compliance* a ser aplicado nas empresas, cada uma deve aplicar um programa de acordo com a sua realidade, o que deve ser levado em consideração no momento de sua elaboração inúmeros fatores, como o seguimento do negócio, número de colaboradores na instituição e dimensão da empresa. Outrossim, as normas devem provocar que a instituição esteja em *compliance*, ou seja, no momento da confecção das regras, estas não devem ser editadas em quantidades exorbitantes, e devem definir condutas possíveis de serem realizadas no cotidiano empresarial, sob pena de virem a cair em desuso, e o programa não atingir a eficácia pretendida.

Neste sentido, confirmando que cada programa de *compliance* é único e deve ser personalizado de acordo com o perfil individualizado da empresa, a fim de chegar a uma adequação, vale mencionar as palavras de Dias e Britto (2018, p. 270):

A introdução de um programa de compliance deve, também, considerar as características de cada entidade, inclusive se a atividade é objeto de regulação ou não, o modelo de negócio desenvolvido e sua complexidade, seu porte e seus clientes. Como já comentado, o programa de compliance tem que estar, necessariamente, suportado em políticas estabelecidas, sempre associadas a códigos de conduta ética e, por fim, com o comprometimento da administração. O programa de compliance somente terá sucesso se devidamente divulgado, mediante plano de comunicação previamente adotado e treinamento (DIAS E BRITTO, 2018, p. 270).

Como se observa, o programa de *compliance* se desenvolve de acordo com as características da entidade que adotar o mecanismo, sempre com publicidade

das suas regras, de forma clara e precisa, além de buscando formas de padronizar as condutas internas, seja por meio de palestras, treinamentos ou cursos, a fim de capacitar os colaboradores e obter um maior sucesso do programa de *compliance*.

Com efeito, é visível a importância da união corporativa para o sucesso do programa de *compliance*, o comprometimento com a ética e a conformidade, deve partir de todos os membros da organização, sobretudo, da Alta Direção, que deve conceder independência ao profissional de *compliance*, para que este possa exercer suas funções sem qualquer submissão, a fim de evitar comprometimento na imparcialidade do profissional.

De mais a mais, o comprometimento da Alta Direção com a independência e bom funcionamento do *compliance* se revela como uma das ferramentas indispensáveis para a garantia do sucesso do programa de *compliance*. Ora, é sabido que a Alta Direção possui uma voz incisiva no interior de uma corporação, os seus dizeres e exemplos influenciam diretamente os seus subordinados. “O *tone of the top* – o exemplo vem de cima – é outro elemento essencial na criação e disseminação da cultura. O *compliance*, para ganhar musculatura e voz, deverá contar com o apoio da alta gestão” (FRANCO, 2020, p. 5).

Com efeito, o *tone at the top*⁵ apresenta-se como o setor pioneiro de uma organização a disseminar a cultura de *compliance*, vez que as suas determinações, em regra, têm caráter soberano no interior de uma empresa, entretanto, suas posições não devem ficar restringidas apenas as falas ou papéis, devendo ser refletidas e sentidas nas atitudes cotidianas. Sobre o tema, vale citar as palavras de FRANCO (2020, p. 34, 35 e 36):

Está nas mãos desses líderes garantir que sua empresa e seus funcionários cheguem ao sucesso dos resultados comerciais de maneira ética. Parte do seu trabalho é influenciar, por meio de atitudes e exemplos, para que a ética ecoe em todos os departamentos da empresa. Não Basta que o líder esteja preocupado com as questões éticas e com a reputação da empresa durante as reuniões de liderança ou eventuais discussões com investidores, é necessário que o comportamento desse líder consiga demonstrar aos diretores, gerentes, coordenadores e supervisores em geral que a obtenção de resultados é tão importante quanto a forma de obtê-los. O *compliance* é algo que precisa ser buscado como um todo e por todos, por isso, deve estar alinhado com a missão da empresa e seus valores. Cada um dos

⁵ O *tone at the top* se traduz como sendo o papel desempenhado pelos líderes na construção e na difusão de uma cultura corporativa de integridade e ética; é o que dá tom e guia todas as demais atividades relacionadas. PESCARMONA, CRESPO, ALCÂNTARA E PEREIRA, 2020, p 34 in: Guia Prático de *Compliance*.

líderes tem o papel de promover um comportamento ético, com integridade, para assegurar sucesso contínuo, e demonstrar por meio de ações o compromisso com a integridade e compliance (FRANCO, 2020, p. 34, 35 e 36).

Desse modo, vislumbra-se a importância do trabalho em equipe, da união e dos bons exemplos para que a conformidade com a legalidade seja uma realidade em cada empresa, de forma em que haja respeito à independência do *compliance officer*⁶ e a alta gestão da organização busque sempre acolher e analisar as decisões de tal profissional, tomando as melhores medidas para a instituição, sempre pautadas na legalidade e na ética.

Por fim, ainda sobre a disseminação do *compliance* no dinâmico ambiente empresarial brasileiro, em que se há várias formas de agir, vale citar as palavras de FRANCO (2020, p. 63):

Desenvolver e disseminar uma cultura de compliance é um processo que envolve menos controle e mais relação, menos ensino e mais educação, menos fala e mais escuta. É necessário que o compliance officer abandone a posição de conhecedor absoluto ou controlador de processos e sistemas e passe a agir como um facilitador, a fim de que as regras se transmutem em valores incorporados naturalmente (FRANCO, 2020, p. 63).

Ex positis, assim como todas as atividades empresariais, o *compliance* também requer diálogo, humildade e união, caminhará para o êxito as empresas que adotarem tais valores como meios de condução do programa de *compliance*, pois são virtudes que bebem da mesma fonte da ética, da integridade, da honestidade e da conformidade, fins que devem ser desejados por todas as organizações que pretendem fazer história, e que possuem nos dias atuais o *compliance* como um dos seus aliados.

⁶ *Compliance officer* é a pessoa que atua no interior de uma empresa como profissional de *compliance*.

5 A IMPORTÂNCIA DO COMPLIANCE FISCAL E UMA LEITURA DO PROGRAMA DE CONFORMIDADE DA PETROBRAS.

Como já comentado no presente texto em debate, a ferramenta do *compliance* é um fenômeno interdisciplinar, não necessariamente como um ramo do direito, apesar de buscar também conformidade com as leis do Estado, mas um instrumento que navega por inúmeras áreas das empresas, por conseqüência, cada programa de conformidade ostenta suas regras de acordo com o seguimento destinado, operando da forma mais útil e vantajosa possível.

Dentre as áreas de atuação do *compliance*, o setor fiscal vem ganhado grande destaque neste mundo, a alta responsabilidade de tal departamento, que só cresce com o passar do tempo, e procedimentos minuciosos cada vez mais complexos, provoca uma maior necessidade de um programa que evite a prática de atos que violem normas e, por conseqüência, mitigando os riscos de multas fiscais elevadas.

De mais a mais, adequar efetivamente o *compliance* fiscal durante a execução de um planejamento tributário empresarial tende a ser uma cultura que se perpetuará, pois está ganhando cada vez mais adeptos,⁷ uma vez que não se trata de gastos, mas de investimento por parte dos contribuintes, pois o programa de conformidade objetiva ofertar as empresas diminuição nos custos elevados advindos de punições, sejam sanções jurídicas, ou sanções administrativas.

4.1 BENEFÍCIOS DO COMPLIANCE FISCAL

O programa de *compliance fiscal* é composto por medidas que visam evitar riscos e danos no âmbito tributário de uma organização. Cumprimentos de obrigações tributárias acessórias, recolhimentos devidos de tributos e execuções de planejamento tributário são procedimentos que requer comportamentos fidedignos a legislação, sob pena, conforme já comentado, de sanções severas. Nesse sentido, confirmando a importância de um programa de conformidade fiscal em uma empresa, vale ressaltar as palavras de Oliveira e Germinari (2020, p. 94):

⁷ Para entender um pouco mais sobre a evolução do *compliance* no Brasil, acessar: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/articles/integridade-corporativa-evolucao-do-compliance.html>

O planejamento tributário, quando alinhado ao compliance fiscal, potencializa a capacidade empreendedora, favorecendo empresas ao aumento da competitividade, maior economia de suas receitas e reserva de caixa que pode ser destinado tanto à segurança corporativa em tempos de mercado conturbado, como à realização de novos investimentos e conseqüente crescimento e aprimoramento das atividades desenvolvidas. Conclui-se, por derradeiro, que a prática da conformidade, em especial o compliance fiscal, figura-se instrumento fundamental à minimização de riscos e aumento da competitividade, inclusive à recuperação da opinião externa e comprometimento do mercado nacional no cumprimento de regramentos e confiabilidade de ambiente pautado na integridade e na segurança de investimentos, com resgate da economia e atratividade de novos capitais (OLIVEIRA E GERMINARI, 2020, p. 94).

Desse modo, pode-se afirmar que o *compliance fiscal* produz economia financeira em uma empresa, ou seja, a instalação do programa no interior de uma instituição é, na verdade, um investimento nos negócios, gerando maior retorno financeiro, face à segurança e confiança conquistada no mercado, aumentando, assim, a possibilidade de investimentos externos, além de ganhar créditos com os clientes em geral.

Com efeito, é notório que o programa de integridade em uma organização produz vantagens econômicas para o negócio, mas este não é o único benefício do instituto, pois a ferramenta ostenta um caráter de amplitude e os seus proveitos estão diretamente ligados a reputação da empresa, uma vez que a conduta de uma instituição, seja o comportamento positivo ou negativo, afeta sua credibilidade no mercado, o que conduz, inevitavelmente, para um maior faturamento financeiro.

Dessa forma, pode-se definir que o programa de *compliance*, seja ele fiscal ou não, possui benefícios e vantagens imediatas, como a diminuição dos riscos nos negócios, incluindo a uma possível frustração execução de um planejamento tributário, bem como reduções de sanção, como previsto na Lei Anticorrupção, além de proveitos mediatos, como aumento no número de clientes, credibilidade no mercado, além de se tornar a empresa mais atrativa para investimentos. Nessa esteira, Dias e Britto (2018, p. 131), ensinam que:

No mercado competitivo de hoje, os benefícios de possuir um programa de compliance efetivo vão muito além de reduções de sanções, permitindo que a empresa amplie seus conhecimentos a respeito do seu negócio e do mercado em que atua, gerando uma melhor alocação de recursos, ampliação de resultados e um ambiente propício à inovação. Outro benefício trazido pela adoção de um programa de integridade é a atração de funcionários, parceiros, fornecedores e, principalmente, clientes que adotem

práticas semelhantes. Esse interesse não tem origem apenas na busca por parceiros comerciais que tenham os mesmos valores, mas é motivado, também pelo fato de que diversas leis, tanto brasileiras, quanto estrangeiras, punem empresas por atos ilícitos cometidos por terceiros, ou seja, é cada vez mais comum que empresas prefiram contratar parceiros que adotem medidas para mitigar esse tipo de risco (DIAS E BRITO, 2018, p. 131).

Dessa forma, pode-se afirmar que os programas de *compliance* recompensam as empresas que o adotam com inúmeras vantagens, entre elas a economia financeira, o retorno financeiro e, em alguns casos, atuado como critério de avaliação para que terceiros definam se devem ou não contratar com determinada empresa. Seja por interesse em realizar o que é correto por uma boa-fé empresarial, seja por receio de punições pesadas, o fato é que o programa de *compliance* apresenta resultados favoráveis às organizações, o que faz dele um mecanismo tendente a se perpetuar de forma consolidada no mundo corporativo e, talvez em um futuro, haja imposição da lei para que as instituições implementem tal ferramenta na sua estrutura.

De mais a mais, para se ter ampla noção da vantagem econômica do instituto do *compliance*, vale citar o levantamento realizado pela KPMG Auditoria, onde, segundo estes, a cada US\$ 1 (um dólar) investido em *compliance*, organizações economizam cerca de US\$ 5 (cinco dólares), em multas e todos os danos decorrentes da má conduta (KPMG, 2017). Ou seja, nacionalizando tais valores, de acordo com a cotação atual do dólar, a cada R\$ 5,00 (cinco reais) aplicados em programas de integridade, a empresa economiza até R\$ 25,00 (vinte e cinco reais), ficando caracterizado, de acordo com tais dados, que o investimento em *compliance* é cerca de 20% (vinte por cento) do valor economizado.

Destarte, o programa de integridade em uma instituição empresarial é mais do que um mero cumprimento de normas, é um planejamento, uma estratégia da organização que visa, por meio de um mecanismo de custo vantajoso, evitar prejuízos e crises, mitigando, dessa forma, a possibilidade de prejudicar os negócios comerciais da empresa.

4.2 PROGRAMA DE COMPLIANCE NA PETROBRAS

Conforme já mencionado no capítulo 02, as empresas envolvidas na Operação Lava Jato suportaram danos a sua reputação e a sua imagem perante o

mercado. A Petrobras, Sociedade de Economia Mista brasileira, por sua vez, como uma das principais protagonistas do escândalo em comento, também sofreu conseqüências prejudiciais a sua marca, haja vista tratar-se de uma Sociedade por Ações, ou seja, possui ações societárias disponíveis na bolsa de valores, a serem adquiridas por acionistas. Com efeito, o envolvimento da empresa em atos ilícitos causou desconfianças no mercado financeiro, prejudicando a segurança na entidade.

Os danos que a sociedade de economia mista fora obrigada a onerar logo surgiram e ganharam as páginas dos noticiários, segundo uma matéria publicada em setembro de 2015 no portal de notícias denominado “G1”, o valor de mercado da Petrobras recuava a casa dos R\$ 98 bilhões, menor que os R\$ 100 bilhões que havia ocorrido no ano de 2004. A matéria argumenta que o valor de mercado da estatal chegara a valer R\$ 510 bilhões no ano de 2010. A reportagem ainda destaca que “A estatal está no centro das investigações da Operação Lava-Jato e enfrenta um alto grau de endividamento.” (G1, 2015).

Buscando melhorar a sua imagem e recuperar a confiança no mercado, a Petrobras estabeleceu um “Programa Petrobras de Prevenção a Corrupção”, que se trata de um programa de *compliance*, passando a ostentar publicidade referente ao tema em seu sítio eletrônico e detalhando os processos internos que visam combater as fraudes, corrupção e condutas antiéticas, privilegiando, assim, a transparência dos seus atos e buscando restabelecer a segurança abalada diante dos fatos já narrados.

Em seu site, a Petrobras expõe e define que os seus programas de *compliance*, ética e transparência são continuamente aperfeiçoados, tratando-se de instrumentos essenciais para as atividades da empresa. Entre as informações disponibilizadas, a empresa informa que dispõe de canais de denuncia e ferramentas de fiscalizações internas, entre os mecanismos, está presente a Diretoria de Governança e Conformidade, a qual foi criada no ano de 2014, ano em que se iniciou a operação lava jato. A Empresa define que, dentre suas funções, “A Diretoria de Governança e Conformidade é responsável por orientar e promover a

aplicação das normas, diretrizes e procedimentos de governança e conformidade⁸ (PETROBRAS, 2015).

O programa de integridade da estatal em cometo possui alguns pelares base para nortear a atuação de colaboradores, da alta direção e de terceiros com quem possivelmente venha a negociar. Entre os diplomas utilizados pela Petrobras está o Código de Conduta Ética, o Guia de Conduta Ética para Fornecedores, o Código de Conduta Concorrencial, Código de Boas Práticas, além, é claro, das normas de observância obrigatória estabelecidas pelo Estado (PETROBRAS, 2015).

Como já mencionado oportunamente, os programas de *compliance* não têm por base apenas a legislação do Estado, apesar de integrar e ser um elemento de importância, pois esta já é uma obrigação a todos imposta. Ao analisar o exemplo da Petrobras, vislumbra-se justamente a veracidade de tal afirmação, pois a entidade possui vários livros de normas para orientar a atuação do programa, cada código com destinatários específicos e com regras a serem seguidas por estes destinatários. O Guia de Conduta Ética para Fornecedores, por exemplo, segundo a empresa tem como finalidade ser um “Documento voltado exclusivamente para nossos fornecedores, com orientações sobre valores e comportamentos éticos esperados.” (PETROBRAS, 2015).

Seguindo um padrão de um programa de *compliance* respeitável, a Petrobras define alguns meios para que as condutas internas sejam fiscalizadas e eventuais falhas éticas ou legais coibidas. Dentre os mecanismos divulgados pela instituição, encontram-se os chamados canais de diálogos, que é composto por ouvidorias, canais de denúncias e o portal da transparência. São meios por onde o público em geral, não apenas colaboradores e terceiros com quem mantenha relação, é incentivado a acompanhar os atos de instituição, como é o caso do portal da transparência que possibilita este exame, ou realizar denúncias e protocolar reclamação na ouvidoria e por meio dos canais de denúncia. (PETROBRAS, 2015).

Para FRANCO (2020), os canais de denúncias são essenciais para o bom funcionamento de um programa de integridade, pois é um dos meios para que o *compliance* exerça a efetividade plena, vez que é por meio desta via que a empresa, por vezes, tomará conhecimento de atos fraudulentos e antiéticos ocorridos no seu

⁸ Para obter mais informações sobre o programa de compliance da Petrobras, acessar: <https://petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/compliance-etica-e-transparencia/>

interior. Ainda, segundo os autores, as denúncias devem ter as suas devidas investigações, a fim de averiguar a sua real veracidade e evitar decisões temerárias, buscando manter, quando possível, sigilo em relação à identidade do denunciante, com o intuito de estimular que denúncias de atos fraudulentos sejam realizadas sem eventuais e futuras retaliações para o denunciante.

Em relação aos canais de denúncias da Petrobras, estes possuem funcionamento durante 24h por dia, disponível em 03 idiomas, português, inglês e espanhol, o que facilita possíveis denúncias vindas de pessoas que não falem a língua portuguesa (PETROBRAS, 2015). De mais a mais, segundo a plataforma de notícias denominada Agência Brasil, em uma matéria publicada no mês de Janeiro de 2016, relata que o canal de denúncias da Petrobras fora criado em novembro de 2015, ou seja, após a deflagração da Operação Lava Jato, tendo recebido, no seu primeiro mês de funcionamento, 220 denúncias, em uma média de pouco mais de 07 denúncias por dia (BRASIL, 2016).

Dessa forma fica cristalina a importância dos canais de denúncias em um programa de conformidade, tomando por base os citados números da Petrobras, caso não disponibilizasse o canal de denúncias, possivelmente a empresa não tomaria conhecimento de 220 potenciais atos ilegais ocorridos nas suas dependências, o que aumenta consideravelmente a possibilidade de uma instabilidade nos negócios, como a que ocorrera decorrente da Operação Lava Jato.

De mais a mais, a Petrobras também integrou ao programa de conformidade um sistema denominado de *Due Diligence* de Integridade (DDI), tratando-se de um instrumento para garantir uma maior segurança no momento de realizar contratações. Segundo a empresa, tal ferramenta “visa aumentar a segurança nas contratações de bens e serviços e mitigar eventuais riscos no relacionamento com nossos fornecedores, subsidiando a avaliação do Critério Integridade.” (PETROBRAS, 2015).

O chamado DDI tem uma atuação relevante no âmbito do programa em comento, pois este aumenta a segurança no momento em que a empresa realiza suas aquisições, ou seja, compras. Ora, em decorrência de uma conclusão lógica, o setor de compras de uma empresa merece uma atenção e fiscalização especial do programa de *compliance*, pois a realização de um contrato é um momento delicado

e sujeito a corrupção e suborno, vez que, em regra, é momento onde se afirma valores a serem pagos. Coincidência ou não, os principais fatos da Operação Lava Jato, conforme já mencionado, ocorrem em celebrações de contratos da estatal com terceiros.

Destarte, o DDI surge como mais um componente fundamental na busca por redução de riscos, diminuindo o espaço para fraudes. Reforçando tal importância, vale citar Isabel Franco (2020, p. 211):

A contratação de produtos ou serviços de terceiros pode apresentar um alto risco às empresas. Exatamente por essa razão, não podemos deixar de envidar os melhores esforços na análise, caso a caso, dessas contratações. Ferramentas como as de *due diligence* de terceiros configuram importante auxílio, mas a última análise sempre dependerá de uma decisão que deve levar em conta não só a capacidade de realização, como também sua necessidade, tudo isso conjugado com o apetite ao risco (FRANCO, 2020, p. 211).

Dessa forma, é de suma importância uma conformidade especial conforme é estabelecida pela DDI, procurando realizar contratos com fornecedores que possuam os mesmos espíritos de integridade da Petrobras, e cumpram todas as regras estabelecidas pela sociedade em tela.

Para que o programa possa sempre se aperfeiçoar, a Petrobras dispõe de métodos para fortalecimento da cultura do *compliance*, com comunicação, treinamentos e agentes de integridades. (PETROBRAS, 2015). Tais instrumentos são métodos que facilitadores de propagação de um programa eficaz, buscando sempre garantir a publicidade das normas de *compliance*, capacitação dos colaboradores e profissionais com conhecimentos técnicos para operar o programa no cotidiano.

Nesse sentido, Hencseyet al, MOREIRA, MOLLICA E ZAMBIANCHI (2020) explicam que a disseminação do programa de *compliance* em uma empresa trata-se de uma cultura, e assim como uma cultura se desenvolve numa sociedade civil, no âmbito corporativo os colaboradores também devem se apegar a valores e princípios que conduzam a organização de forma lícita e ética, devendo, por vezes, a instituição valer-se do seu poder de influência, assim, vale reproduzir os ensinamento de Isabel Franco (2020, p. 59):

A influência, por sua vez, se faz por meio de falas, dos exemplos, de inserir o tema em todos os lugares, aos poucos, até que se transforme em algo natural. Nada melhor do que utilizar-se dos mecanismos de comunicação e treinamento, pilar essencial para disseminação da cultura do compliance. Para que um treinamento seja efetivo é importante, antes de tudo, entender o público. Direcionar o modo de apresentação e os temas a serem abordados para aquela público específico trará um resultado mais positivo. Adaptar a linguagem e fazer uma apresentação rica em imagem e exemplos da atividade da área específica fará que a audiência entenda que o tema faz parte do seu mundo. (FRANCO, 2020, p. 59).

Como já exposto no capítulo anterior, a atuação da Alta Direção empresarial é fundamental na disseminação da cultura de conformidade por meio de influência aos colaboradores. Outrossim, é interessante vislumbrar que os métodos utilizados pela Petrobras para fortalecer a sua cultura de *compliance*, como a comunicação e o treinamento, é fortalecido pelo amparo ofertado pela doutrina, inclusive, tratando tais funções como essenciais no momento de disseminação do programa.

O aumento de programas internos objetivando combater a corrupção, vedarem condutas antiéticas, aumentar a transparência institucional e resgatar a confiança, demonstra que a Operação Lava Jato provocou uma mudança positiva e necessária no ambiente da estatal, onde o *compliance* surgiu como o instrumento adequado fornecendo meios para a mitigação de riscos e transmitir segurança aos investidores, acionistas, fornecedores e consumidores em geral.

É oportuno mencionar que, apesar do *compliance* colaborar para um ambiente de conformidade, este só desenvolve os seus objetivos se for dotado de efetividade, independência e boa estrutura para desempenho das suas funções, pois, normas apenas escritas e não concretizadas no mundo prático são insuficientes para criar ou resgatar a confiança e segurança de uma empresa. “Muitas empresas envolvidas na famigerada ‘operação Lava Jato’ possuíam excelentes programas de *compliance*, entretanto, não possuíam efetividade alguma” (FRANCO, 2020, p. 216).

No dia 03 de julho de 2017, o portal de notícias denominado “Estadão” publicou uma matéria jornalística sob a seguinte manchete “Empresas brasileiras aderem à era do compliance”, fazendo referência ao aumento considerável de empresas que passara a estabelecer um programa de integridade no seu interior. A matéria relata ainda que o programa de integridade da Petrobras seria uma

referências para que demais empresas buscassem implantar o instrumento, fazendo do modelo da estatal um exemplo concreto (ESTADÃO, 2017).

O aumento de empresas a aderirem a programas de integridade e suas práticas é confirmado por um estudo realizado pela a Deloitte e a *International Chamber of Commerce* – Brasil. O estudo revelou que “entre 2012 e 2014, apenas 24% aderiram a 15 práticas e, entre 2015 e 2017, esse percentual chegou a 46%, com boas perspectivas de aumento para os anos seguintes” (DELOITTE, 2018).

Algumas empresas aderem ao programa de *compliance* efetivo antes de sofrer qualquer dano a sua reputação, infelizmente está não é a regra, como no exemplo da Petrobras, a estatal só fora conceder a atenção necessária ao mecanismo depois de envolvida em um dos maiores escândalos de corrupção do mundo, o que faz ser mais um dos motivos para ser inspiração para outras empresas. Sobre o momento de adesão do programa de integridade, relata FRANCO (2020, p. 285):

O conceito de *compliance* e tudo o que rege a sua formação, como diz o ditado popular, é transmitido “por amor ou pela dor”. É com certeza – e infelizmente – muito mais comum que uma instituição aprenda suas diretrizes pela dor, com a implementação de uma série de elementos que, como uma enchente, atravessa todos os seus processos e todas suas áreas, invadindo e preenchendo todas as lacunas que uma vez existiram, com novos conceitos, novas políticas, novas regras, novos controles e um mundo novo para todos. (FRANCO, 2020, p. 285).

Como é cristalina aos olhos, a Petrobras só aderiu a novos conceitos e passou a valorizar o programa de integridade após passar pela “dor”, “dores” estas que provocaram grandes perdas financeiras, abalo interno, danos a sua reputação, instabilidade no mercado financeiro e a submeteu a elevados trabalhos para restabelecer a segurança institucional, e voltar a transmitir confiança aos seus investidores e consumidores em geral.

Após realização de um programa eficaz de *compliance*, a empresa em tela passou por uma reestruturação interna, aderindo a novas políticas e governanças solidas que, com o passar do tempo, apresentaram contribuições fundamentais para uma recuperação institucionais. Já em um novo cenário no mercado, no dia 06 de agosto de 2021, o portal de notícias denominado “G1” relata em uma matéria jornalística o crescimento de valor de mercado da estatal em tela, que passara a valer R\$ 376 bilhões (G1, 2021). Nota-se, com base na matéria e em experiência

lógica de mercado que fatores técnicos, como valores de barril de petróleo, também influenciaram na oscilação dos valores, isso é incontestável, mas é inegável também que os fatos relacionados à reputação da empresa impactaram nesta alteração de valores, e um programa eficaz de integridade fora fundamental para uma recuperação considerável.

4.2.1 Limites e oportunidades do programa compliance Petrobras

Para que se possa entender de forma simplificada como o *compliance* mitiga os riscos, vale fazer referência ao significado literário da palavra risco que, segundo o dicionário de Língua portuguesa, a palavra “Risco” significa perigo; probabilidade ou possibilidade de perigo: estar em risco (RISCO, 2021). Diante de tal definição fica claro que o risco, tão comentado neste texto, na mais é do que as chances de que um determinado evento venha a acontecer no caso, os acontecimentos tratam-se de fraudes, condutas antiéticas e danos em geral.

A partir do momento em que se há uma previsão dos acontecimentos futuros, na medida do conhecimento humano, surge então a possibilidade de alterar o desfecho daquela ocorrência e, por consequência, mudar as responsabilidades advindas por tais circunstâncias. O programa de *compliance*, por sua vez, incluindo o sistema da Petrobras, não visa apenas a correção dos atos ilegais responsabilizando os autores da ocorrência, mas também tem atuação de forma preventiva buscando evitar que tais atos venham a ocorrer na organização, ou, ao menos, mitigar a possibilidade de ocorrências.

Pois bem, é certo que não há negócio sem a presença de riscos no mundo corporativo contemporâneo, e ainda existe a possibilidade de danos mesmo que sejam tomados todos os cuidados, todavia, ferramentas como o *compliance* possibilita que tais perspectivas sejam drasticamente reduzidas em uma empresa que o empregue de forma efetiva. A estatal Petrobras, com base no seu modelo de programa de integridade disponibilizado em seu sítio eletrônico, transmite confiança, segurança e seriedade do programa, integrando a este os principais e fundamentais componentes de sucesso de um programa de integridade, o que é confirmado, inclusive, pelas falas doutrinárias, conforme já exposto oportunamente.

Nesse sentido, vislumbra-se a necessidade de atenção em todos os atos da empresa, a fim de averiguar se há ou não algum risco, vez que a totalidade de riscos

não será eliminada de um ambiente empresarial, pois faz parte do negócio. Insta mencionar Isabel Franco (2020, p. 201):

Os riscos sempre existirão, afinal são inerentes a todas as atividades. Se há qualquer relação entre o público e o privado, o risco de corrupção é latente. Simplesmente não se consuma enquanto crime por diversos fatores mitigatórios, dentre eles a proibição explícita de atividade que possam levar a tal situação, porém, o risco jamais deixará de existir enquanto perdurar tal situação (FRANCO, 2020, p. 201).

Como se observa, há graus de riscos, este é maior, por exemplo, quando envolve o poder público na relação contratual com o setor privado. Vale reafirma que a Petrobras é uma empresa estatal de capital misto, ou seja, parte do seu capital é pertencente ao poder público, o que faz de tal empresa um alvo com maior probabilidade de corrupção, contudo, tais riscos são mitigados quando aplicado de forma eficaz o seu programa de integridade.

Com seus mecanismos que compõe o programa de *compliance*, a Petrobras oferece aos seus investidores e a sociedade em geral a segurança e a confiança que uma grande instituição do seu porte deve ostentar, fazendo uso de transparência instrumentos capazes de demonstrar para o público que o período obscuro da Operação Lava Jato ficara para trás, e que deste apenas sobrevivem as lições e ensinamentos que hoje fazem a empresa retomar o seu lugar de destaque no mercado, resultados que são provados pelos números que indicam crescimento considerável da Petrobras no seu Período pós Lava Jato.

Ao observar o crescimento da empresa que privilegia valores éticos da organização, estabelecendo critérios para que terceiros com ela realizem contratos, dispondo de canais de denúncias e portais da transparência, possibilitando que o público externo realize a sua fiscalização e colabore, assim, com a boa reputação institucional, devolve aos investidores a confiança que buscam no mercado ao aplicarem os seus valores, aumentando a probabilidade de lucros para a empresa e seus investidores, bem como reduzindo o risco de prejuízo, garantias que investidores priorizam no momento de realizar investimentos.

O portal de notícias denominado “Folha de São Paulo”, publicou uma matéria no mês de maio de 2018, onde apresentava a fala do Sr Pedro Parente, presidente da Petrobras a época, onde este afirmara que a Petrobras “hoje é muito diferente do que era quando a Operação Lava Jato começou”, na entrevista o presidente citou

detalhes que foram fundamentais para que esta mudança viesse a ocorrer, dentre os fatores que contribuíram para a modificação de cenário, este destacou a importância do programa de Integridade da Petrobras para recuperação da empresa e retomada da segurança no mercado (FOLHA, 2018).

A fala do até então presidente corrobora com a relevância do programa de conformidade já exposta no presente texto. A notícia transmite ao leitor a informação de que a Operação Laja Jato foi um marco de mudanças na Petrobras, onde a empresa voltou o seu olhar para a conformidade e a ética de forma mais efetiva, utilizando o *compliance* como um dos principais aliados nesta nova era após a ocorrência do escândalo. Com base na fala, percebe-se que ocorreu na empresa, sobretudo, uma mudança de cultura, onde os valores passaram a ser transmitidos aos colaboradores e investidores de forma séria e efetiva. “Um programa de *compliance* efetivo apóia os esforços de combate à corrupção, a crimes financeiros e a desvios de condutas por meio da adoção de uma abordagem de integridade positiva e fomento da cultura ética (FRANCO, 2020, p. 305).

Dessa forma, nos dias atuais a Petrobras transmite aos seus investidores por meio do seu programa de conformidade uma maior confiança e segurança no momento de realizar os seus investimentos, buscando mitigar os riscos advindos dos negócios, preocupando-se em detectar problemas de fraudes e antiéticos antes de sua ocorrência, quando não sendo possível, procurando responsabilizar os atos dos atos impróprios. O Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção (PPPC) é uma demonstração da empresa de que esta atua com compromisso para os seus investidores, colaboradores e a sociedade em geral, buscando zelar pelas finanças públicas e privadas a ela confiadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É perceptível que a ética não é um fator amplamente difundido na cultura social brasileira, onde a vontade individual do cidadão, por vezes, sobrepõe-se ao interesse da coletividade e ao que determina as regras, e a oportunidade de se obter uma vantagem indevida nem sempre é desperdiçada.

Contudo, eventos, como a explicada Operação Lava Jato, cobra valores altos da sociedade pela sua falta de ética, educação e respeito às regras. Os custos a serem pagos não são apenas financeiros, por vezes, custam mais caro que o dinheiro, custam danos a reputação de empresas e países, custa regressos em políticas públicas e geram crises longas e conseqüências irreparáveis em alguns casos.

A falta de ética e educação, somadas ao costume de predomínio de vontades particulares face à impessoalidade, impede alguns de enxergar que a sonegação fiscal, por exemplo, nada mais é do que uma espécie de corrupção e fraude a coletividade, além do mais, tal corrupção atinge diretamente o desenvolvimento econômico e social de um país, pois, conforme mencionado no texto, cerca de 400 bilhões de reais deixa de serem repassados aos cofres públicos, valores altos que se revelam em uma menor capacidade de investimento do Estado e um desenvolvimento social limitado, com políticas públicas precárias, comprometendo o futuro, a saúde, a educação e a segurança de toda uma nação.

A pesquisa buscou apresentar o fenômeno do *compliance* como uma ferramenta que evita a ocorrência de corrupções, subornos, fraudes e atos antiéticos, o que provoca uma maior segurança para as empresas que, por conseqüência, obterão maiores lucros econômicos se utilizarem a ferramenta de forma adequada. Além disso, quem também obtém ganhos com programas efetivos de integridades nas empresas é o país como um todo, pois os desenvolvimentos econômicos e sociais tendem a aumentar e o faturamento advindo de receitas tributárias crescerá por uma conseqüência lógica, podendo, assim, o Estado ofertar um maior investimento e criar políticas públicas capazes de mudar o rumo de uma sociedade.

Todavia, conforme explicado durante o desenvolver da pesquisa, para que o programa de *compliance* obtenha os seus resultados desejados, é necessário que

este seja efetivo, o que depende de comprometimento de muitas pessoas. É nítido que uma legislação rígida que reduza os espaços para fraudes e normas internas contemplando condutas éticas é fundamental para o sucesso do programa, mas não é suficiente, pois, como falado, é necessário comprometimento. Para que haja compromisso entre todos os envolvidos é fundamental a presença de ética e honestidade mútua, pois as normas não funcionam de forma isolada.

Dessa forma, o *compliance* surge como um fenômeno muito maior do que um mero programa de conformidade no interior de uma organização. As práticas de *compliance*, ainda que de forma indireta, devem ter início nos pequenos atos da vida, durante a formação básica de uma criança, por exemplo, para que esta entenda a importância de fatores relevantes que podem mudar totalmente a história de um povo, podendo, assim, aplicar os ensinamentos de valores nos momentos necessários. O *compliance* tem ligação com a ética, com a moral, com o respeito, com regras e leis em geral, e todos estes pilares do *compliance* encontram uma fonte em comum, qual seja a educação, método que inicia a formação e determina o futuro de uma pátria, sendo fator fundamental para a conformidade.

Por fim, é importante frisar que, apesar de não se trata de uma missão simples, disseminar a cultura do *compliance*, associada à ética, moral e as regras empresariais, também não se fundamenta em uma incumbência impossível, requerendo esforços em comum entre cidadão e Estado para se atingir os objetivos desejados.

REFERÊNCIAS

- ARANDAS, Eduardo Fernandes. **COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO COMO INSTRUMENTO DE MELHORA DO AMBIENTE TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS**, 2018. Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 111-127.
- BRASIL, Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em 02 de ago. de 2021.
- BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 02 de ago. de 2021.
- BRASIL, Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. **Lei Anticorrupção**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em 15 de ago. de 2021.
- CARNEIRO, Cláudio, **Compliance e a cultura de paz**, 2019 - GALILEU – REVISTA DE DIREITO E ECONOMIA • e-ISSN 2184-1845, disponível em: <https://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/4290/1/RG_XX1_Compliance2.pdf>. Acesso em 26 de ago. de 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros - **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, P. B (coord.); BRITTO, L. G.; DIAS, K. J (org.). **COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**. 1. Ed - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- CHAVES, Francisco Coutinho - **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada** - 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2017.
- CREPALDI, Silvio - **Planejamento tributário: teoria e prática**– 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro - **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- COLARES, Wilde Cunha. **ÉTICA E COMPLIANCE NAS EMPRESAS DE OUTSOURCING**, 2014. Disponível em: http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1238/Wilde%20Cunha%20Colares_Trabalho.pdf?sequence=1. Acesso em 08 de ago. de 2021.
- INTEGRIDADE corporativa no Brasil – **DELOITTE**, Brasil, 2018. Disponível em <<https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/articles/integridade-corporativa-evolucao-do-compliance.html>>. Acesso em 23 de set. de 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. **ELISÃO E EVASÃO FISCAL: LIMITES NA DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS**, São Paulo, 2014. Disponível em <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>>. Acesso em 03 de ago. de 2021.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade – **Planejamento Tributário** – 2. Ed – São Paulo, Saraiva, 2015.

FRANCO, Isabel (org.). **Guia Prático de Compliance**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GUIA para programas de compliance. **CADE**, 2016. Disponível em: <<https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-compliance-versao-oficial.pdf>>. Acesso em: 02 de agos. de 2021.

ÍNDICE de percepção da corrupção 2020. **Transparência Internacional**, 2020. Disponível em: <<https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/ipc-indice-de-percepcao-da-corrupcao-2020>>. Acesso em 13 de ago. de 2021.

MIRANDA, Luiz Fernando - **Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos**, 2018, disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/326194371_Unificando_os_conceitos_de_corrupcao_uma_abordagem_atraves_da_nova_metodologia_dos_conceitos>. Acesso em 10 de set. de 2021.

MOREIRA, André Mendes. **ELISÃO E EVASÃO FISCAL – LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO** - Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

MOREIRA, Eliane de Oliveira. **Compliance no Brasil: aspectos da responsabilidade fiscal das empresas no combate à corrupção**, 2018, Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR, Ano 3 - Número 2.

NASCIMENTO, José Orcélio do. *Et al.* **A Importância do Compliance para o Departamento Fiscal das Empresas de Contabilidade**, 2020 – Revista Linceu On-line, p. 84 – 102.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de. GERMINARI, Jefferson Patrick. **Compliance fiscal: diminuição de riscos e aumento de competitividade no mundo corporativo**. Scientia Iuris. Londrina, v.24, n.1, p. 78-98, março 2020. DOI 10.5433/21788189.2020v24n1p78. ISSN 2178-8189.

RAMALHO, William - **Ser e Estar em Compliance**, 2016, disponível em: <<https://www.mega.com.br/blog/ser-e-estar-em-compliance-7591/>>. Acesso em 01 de set. de 2021.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. 1. ed – Rio de Janeiro: editora Lumen Juris, 2019.

SABBAG, EDUARDO, **Manual de Direito Tributário** – 10. Ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado - **Manual de direito tributário** – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado - **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003** – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

BRASIL cria, em média, 46 novas regras de tributos a cada dia útil. **INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**, 2019. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util/>>. Acesso em 02 de ago. de 2021.

SIQUEIRA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO** - Artigo publicado na Revista CEPPG – Nº 25 – 2/2011 – ISSN 1517-8471 – Páginas 184 à 196. Disponível em <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf>. Acesso em 02 de ago. de 2021.

CASO Lava Jato. **Ministério Público Federal**, Brasil, 2016. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>>. Acesso em 13 de ago. de 2021.

EMPRESAS da Lava Jato tem onda de mudança de marca. **UOL**, 2021. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2021/01/25/empresas-da-lava-jato-tem-onda-de-mudanca-de-marca.htm>>. Acesso em 15 de ago. de 2021.

COMPLIANCE, ética e transparência. **Petrobras**, 2015. Disponível em: <<https://petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/compliance-etica-e-transparencia/>>. Acesso em 16 de ago. de 2021.

ESTUDO autos de infração e sonegação fiscal, **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário**, 2020, disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em 20 de ago. de 2021.

10 MAIORES membros do FMI, **Fundo Monetário Internacional**, 2021. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/fmi>>. Acesso em 26 de ago. de 2021

DESCUBRA 10 benefícios do compliance e aumente sua competitividade! - **Empresômetro**, 2020, disponível em: <<https://blog.empresometro.com.br/descubra-10-beneficios-compliance/>> Acesso em 11 de set. de 2021.

CANAL de denúncia da Petrobrás recebe mais de 200 acusações em um mês. **Agência Brasil**, 2016, Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2016-01/canal-de-denuncia-da-petrobras-recebe-mais-de-200-acusacoes-em-um-mes>>. Acesso em 11 de set. de 2021.

EMPRESAS brasileiras aderem à era do compliance. **Estadão**, 2017. Disponível em: <<http://patrocinados.estadao.com.br/petrobras/empresas-brasileiras-aderem-a-era-do-compliance/>>. Acesso em 11 de set. de 2021.

A PETROBRAS de Hoje é muito diferente do que era antes da Lava Jato. **Folha de São Paulo**, Estado de São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/05/petrobras-hoje-e-muito-diferente-do-que-era-antes-da-lava-jato-diz-parente.shtml>>. Acesso em 11 de set. de 2021.

RISCO. In: DICIO, **Dicionário Online de Português**. 2021. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/risco/>>. Acesso em: 27 de ago. de 2021.

PETROBRAS. Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção, Dezembro/2015. Disponível em: <<https://petrobras.com.br/data/files/62/20/16/0B/8BC8A710E563BA97B8E99EA8/Programa-Petrobras-Prevencao-Corruptao-PORT.pdf>>. Acesso em 19 de ago. de 2021.

PETROBRAS ganha R\$ 30,7 bilhões em valor de mercado; entenda a alta das ações da empresa, **G1**, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/08/05/petrobras-ganha-r-307-bilhoes-em-valor-de-mercado-entenda-a-alta-das-acoes-da-empresa.ghtml>>. Acesso em 08 de ago. de 2021.

PETROBRAS cai mais de 30% no ano e valor de mercado recua para R\$ 98 bi, **G1**, 2015. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/09/petrobras-cai-mais-de-30-no-ano-e-valor-de-mercado-recua-para-r-98-bi.html>>. Acesso em 08 de ago. de 2021.