

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Gabrielle Alexia Ramos Ornellas

A adoção do *Compliance* no Direito Tributário como instrumento de adequação para atendimento à legislação fiscal

São Paulo
2022

Gabrielle Alexia Ramos Ornellas

A adoção do *Compliance* no Direito Tributário como instrumento de adequação para atendimento à legislação fiscal

Projeto de Pesquisa do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2022

Dedico este trabalho à minha mãe.

Sem ela, nada seria possível.

AGRADECIMENTOS

Não sou nada além do investimento acumulado de várias pessoas. Certamente eu teria que escrever 40 páginas a mais só para descrever quão grata eu sou por todos aqueles que investiram capital social, econômico, político e sentimental para que eu chegasse neste momento. Por favor, nunca esqueçam o quanto amo vocês e tenham sempre em mente que sou eternamente grata por tudo o que fizeram por mim!

Dedico este trabalho à minha mãe, Ivani Angélica Ramos, que sempre investiu em meus sonhos e nunca deixou de acreditar em mim, mesmo quando eu não acreditava mais.

Às amigas que a universidade me deu e que me ouviram falar incontáveis vezes sobre minhas ansiedades e angústias e sempre me acalmavam: Giovanna Bragagnolo, Isabela Tamai e Mayra Balan. Sem vocês, esse trabalho não teria saído da minha mente.

Ao grande amor da minha vida, Renato de Sousa Alves Pereira, fonte inesgotável de incentivo, inspiração e compreensão, que por nenhum segundo sequer me deixou titubear e que ensinou muito sobre o poder que tenho quando foco em mim mesma.

À Universidade de Lisboa que me recebeu de braços abertos para que eu pudesse vivenciar um intercâmbio que serviu como ponte para repensar meus valores e objetivos de vida pessoais, profissionais e acadêmicos.

Finalmente, à PUC-SP, que foi minha casa durante seis anos, e me mostrou um mundo de oportunidades que eu jamais teria sido capaz de deslumbrar se não fosse pelas vivências que me foram propiciadas.

“Para mudar nossos hábitos, primeiro temos que assumir o compromisso profundo de pagar o preço que for necessário.”

William James

RESUMO

Pode-se afirmar que atualmente uma empresa que deixa de realizar a implementação de um programa de *compliance* tributário insere-se em uma circunstância de extrema vulnerabilidade, na medida em que as suas despesas crescem, colocando em risco sua perenidade. Diante deste cenário, a presente dissertação busca fazer uma breve análise da relevância do instituto do *Compliance* dentro do Direito Tributário como instrumento de adequação para atendimento à legislação fiscal. Após a coleta de dados e análise bibliográfica, verifica-se que o *compliance* tributário merece posição de destaque entre os programas de adequação que são adotados em âmbito empresarial dada a constante necessidade de conformidade para com os deveres legais tributários que são impostos pelo Poder Público.

Palavras-Chave: *Compliance* Tributário; Direito Tributário; Impactos Tributários; Adequação.

ABSTRACT

It is valid to consider in current days that a company that opt for not to take actions to implement a tax *compliance* program inserts itself in extreme vulnerability circumstances in compass to debts and expenditures increase, putting its perpetuity at risk. In this drafted scenario, this present dissertation is intended to make a brief analysis of relevancy of *Compliance* institution concerned to Tax Law as an instrument of adequacy to comply with tax legislation. Concluded data collection and bibliographical analysis, tax compliance is set in a highlight position among adequation programs adopted in business companies' circumstances given constant necessity of accordance to legal tax dues imposed by Public Power.

Keywords: Tax *Compliance*; Tax Law; Tax impact; Adequacy.

LISTA DE SIGLAS

BCBS – *Basal Committee on Banking Supervision*

BIS – *Bank for International Settlements*

CF – *Constituição Federal*

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

FCPA – *Foreign Corrupt Practices Act*

RFB – *Receita Federal do Brasil*

SEC – *U.S. Securities and Exchange Commission*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 – UMA ANÁLISE DO QUE É COMPLIANCE E QUAL SUA FINALIDADE.....	12
1.1. Panorama Histórico-Evolutivo do <i>Compliance</i>	12
1.2. O Conceito de <i>Compliance</i>	16
1.3. A implementação do <i>Compliance</i> no Brasil.....	18
1.3.1. A Lei Anticorrupção Brasileira e sua regulamentação.....	19
CAPÍTULO 2 – A APLICAÇÃO DO COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	22
2.1. Conceito de <i>Compliance</i> Tributário.....	22
2.2. Gestão de riscos e conformidade tributária.....	23
2.3. A Relevância do <i>Compliance</i> Tributário dentro das entidades jurídicas como elemento do planejamento fiscal.....	29
CAPÍTULO 3 – CONFORMIDADE FISCAL.....	30
3.1. Meios para garantir a redução da não conformidade.....	32
3.2. Atendimento do Interesse Público e Privado.....	
CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41

INTRODUÇÃO

Com origem do verbo da língua inglesa “*to comply*” que quer dizer estar de acordo, o termo *compliance* vem progressivamente angariando espaço dentro do âmbito jurídico, gerando crescente aumento da profundidade dos programas adotados para sua efetivação. Apesar disso, o instituto do compliance possui indubitável curto histórico dentro da evolução do Direito.

A princípio, o *compliance* foi idealizado como um programa para fiscalizar e avaliar a credibilidade e confiabilidade, objetivando fomentar a cooperação monetária e financeira aos Bancos Centrais. Inicialmente, este programa não conseguiu alcançar um acolhimento contínuo e voluntário.

Pelo contrário, analisando-se os históricos do século passado, verificam-se apenas registros de movimentos pontuais, tal como o estímulo nos anos de 1960 realizado pelo *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC), a fim de que as entidades que integravam o mercado de títulos mobiliários no país contratassem *compliance officers* (profissionais que são responsável por garantir que todos os procedimentos de uma organização sejam cumpridos) para que fossem criados procedimentos internos de controle para realização de treinamento de pessoas, bem como o monitoramento e supervisão de atividades que eram consideradas suspeitas.

Entretanto, foi somente após a primeira publicação normativa pelo *Basal Committee on Banking Supervision* (BSCS) – comitê criado para superar os problemas advindos da quebra do sistema Bretton Woods pelo Presidente americano Richard Nixon – que, em 1974, veio explícita a recomendação de que os bancos aplicassem programas de compliance efetivos a fim de minimizar os riscos para que fossem observadas as legislações e normativos vigentes à época. A partir daí, o programa que surgiu como forma de regular o sistema financeiro passou a ganhar espaço em âmbito empresarial, chegando, finalmente, a uma escala global.

No decorrer de seu crescimento, diversas formas de inserção de programas de conformidade foram implementadas, justamente objetivando adequar as atitudes das entidades e garantir a adoção de práticas que não viessem configurar um desvio às

regras, regulamentos internos e externos e normas, a fim de mitigar o risco no cumprimento de referidas obrigações.

Neste íterim, nota-se que o Direito Tributário, assim como demais ramos do direito, sejam públicos ou privados, também foi abrangido pelo *compliance*, como forma de diminuir os riscos de se incorrer em situações que caracterizarem ofensas a questões tributárias, tais como, mas não se limitando ao armazenamento de arquivos, controle contábil e fiscal da entidade, pagamento de tributos e cumprimento de obrigações acessórias.

Dentro deste contexto de crescimento da implementação de programas de *compliance*, o presente trabalho busca tratar da relevância deste instrumento dentro do Direito Tributário relacionando-o como uma forma instrumental de adequação para atendimento à legislação fiscal e, conseqüentemente, a uma menor exposição a atuações e sanções permanentes aferidas pelo Fisco.

CAPÍTULO 1 – UMA ANÁLISE DO QUE É COMPLIANCE E QUAL SUA FINALIDADE

O objetivo deste primeiro capítulo é introduzir o tema de pesquisa através do instituto do *Compliance*, compreendendo-se seu surgimento, finalidade e seus aspectos legais dentro do Brasil. Abordaremos inicialmente seu panorama histórico-evolutivo, e, posteriormente, suas formas de implementação dentro das organizações brasileiras em decorrência da institucionalização deste conceito.

1.1. Panorama Histórico-Evolutivo do *Compliance*

Originalmente criado com a finalidade de ser um programa com foco na manutenção de processos e procedimentos que estivessem em conformidade com diretrizes e normas já previamente especificadas e em vigência, tais como, mas não se limitando a, leis, normas, regulamentos, diretrizes e controles internos. Os primeiros indícios da adoção do *compliance* apontam para a década de 1930, na Conferência de Haia, à época em que realizava-se a instituição do *Bank for International Settlements* (BIS)

A popularização da execução de ações de *compliance* se iniciou nos Estados Unidos, a partir de 1960, momento em que eram realizados incentivos por parte de instituições financeiras para que demais organizações comesçassem a considerar a constituição de procedimentos internos para fiscalização das operações. Apesar disto, o *compliance* não obteve de pronto uma forte adoção.

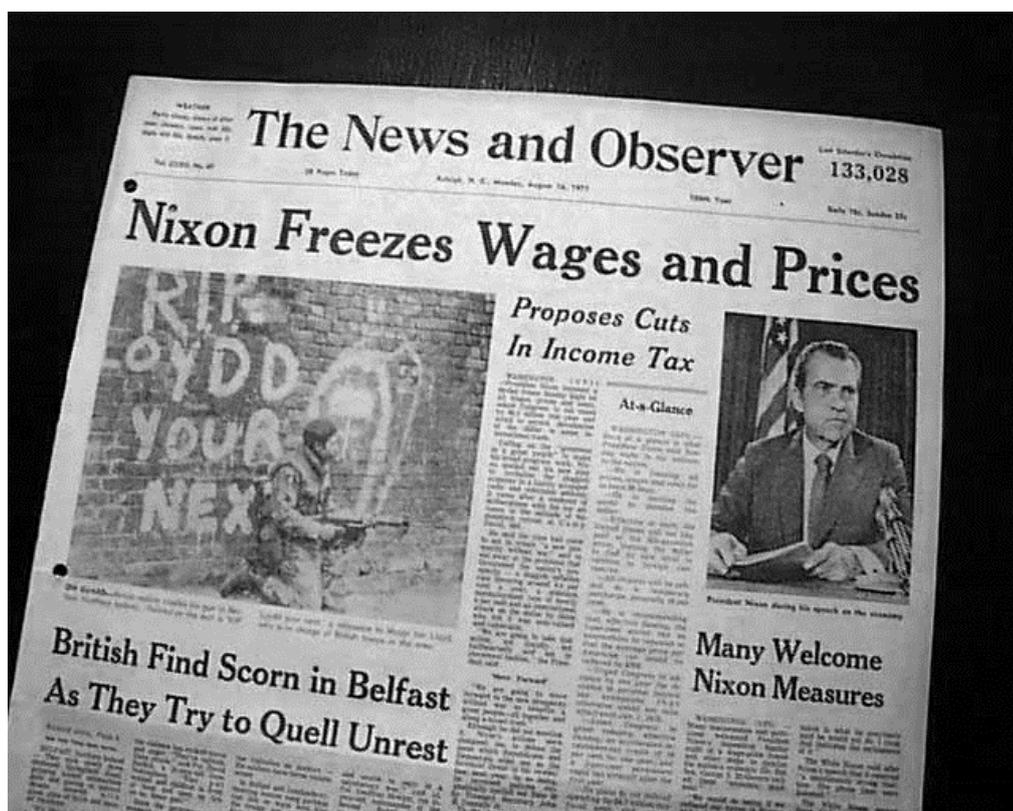
Ao citar exemplos de ações que pontuais que eram adotadas para a implementação do *compliance* dentro das instituições financeiras, os Professores Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins indicam que:

(...) o compliance não obteve uma adoção contínua e crescente ao longo do século passado, caracterizando-se mais por movimentos isolados e fatos de certa forma pontuais, como o estímulo na década de 60 realizado pela U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), a fim de que as entidades que integravam o mercado de títulos mobiliários no país contratassem compliance officers, os quais criariam procedimentos internos de controle, fariam o treinamento de pessoas, bem como monitorariam e supervisionariam atividades suspeitas.¹

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020

Ainda a título exemplificativo, podemos citar o histórico ato unilateral tomado pelo então Presidente dos Estados Unidos da América, Richard Nixon, ao decidir quebrar o sistema Bretton Woods de paridade do dólar com o ouro. Denominado como "Nixon Shock", o ato desencadeou uma alta demanda de ouro diante da supervalorização do dólar. Como consequência, muitos países que integravam o sistema de Bretton Woods entenderam que tal política monetária beneficiava fortemente os Estados Unidos, de modo a gerar uma prática cambial de troca internacional que não era igualitária.

Figura 1 - A primeira página de uma manchete publicada pelo jornal The News and Observer com o título: "Nixon congela salários e preços" e com subtítulo: "Propõe cortes no imposto de renda"



Fonte: Rare Newspapers

Diante disso, muito Estados passaram a abandonar o Acordo de Bretton Woods. Como forma de buscar uma solução para este problema, buscou-se um processo de uniformidade e adequação cambial por meio da criação do *Basel Committee on Banking Supervision* – BCBS, visando garantir assim uma maior

supervisão bancária que conferisse aos integrantes maior adequação, conformidade e fortalecimento dos sistemas financeiros.

A primeira documentação normativa emitida pelo BCBS abordando expressamente ações de *compliance* na forma como entendemos atualmente veio de maneira subjacente na Declaração dos 25 Princípios Fundamentais para Supervisão Bancária Eficaz (*Core Principles for Effective Banking Supervision*). O princípio 14 recomendava a aplicação de programas de *compliance* nos seguintes termos:

*14. Banking supervisors must determine that banks have in place internal controls that are adequate for the nature and scale of their business. These should include clear arrangements for delegating authority and responsibility; separation of the functions that involve committing the bank, paying away its funds and accounting for its assets and liabilities; reconciliation of these processes; safeguarding its assets; and appropriate independent internal or external audit **and compliance functions to test adherence to these controls as well as applicable laws and regulations**²³*

Em 1977, ano em que ocorreu a Convenção Relativa à Obrigação de Diligência dos Bancos no Marco da Associação de Bancos Suíços, na Europa, que determinou um sistema de autorregulação de conduta, o qual, em caso de descumprimento, ocasionaria penalidades para instituições.

Neste mesmo ano foi criada a Lei Americana denominada como “*Foreign Corrupt Practices Act*” (FCPA), que se tornou um marco para história do *compliance* por se tratar de uma lei significativa para a luta contra corrupção nas empresas.

Em 1991, com as U.S. Sentencing Guidelines os programas de *compliance* ganharam notoriedade, eis que as guidelines eram constituídas por orientações aos juízes federais norte-americanos para que prolatassem sentenças referentes a crimes federais com vantagens para os agentes que adotavam programas de *compliance*.

² COMITÊ DE BASILÉIA (BIS), 25 Princípios Fundamentais para Supervisão Bancária Eficaz, Outubro, 2006.

³ Regulamentos e requisitos prudenciais (Princípios 6 a 15). Esses Princípios enfatizam a necessidade de identificar os vários tipos de risco que confrontam um banco e formas de garantir que esses riscos sejam devidamente monitorados e controlados. O desenvolvimento e a aplicação por supervisores de diretrizes prudenciais são parte integrante desse processo. Essas diretrizes devem estar relacionadas à adequação de capital, reservas de perdas de empréstimos, concentrações de ativos, liquidez, gestão de riscos e controles internos, podendo ser quantitativa e/ou qualitativa. Os controles internos devem incluir procedimentos que visam evitar que o banco seja utilizado por elementos criminosos.

Em 2001, após os atentados terroristas de 11 de setembro, foi publicado o Ato Patriótico dos Estados Unidos, o qual determinou às instituições financeiras o dever de instituir procedimentos de controle interno para conter a lavagem de dinheiro.

No contexto brasileiro o *compliance* inicia seu reconhecimento legislativo no campo financeiro, a partir de 1990, tendo em vista que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Banco Central do Brasil (BACEN) começaram a cobrar o a existência de programas de integridade e conformidade para a realização de certas atividades financeiras. Em contrapartida, o seu reconhecimento como um instrumento legal para coibir atos de desconformidade que desencadearam grandes escândalos de corrupção no Brasil somente ganhou destaque no ano de 2013, ano em que foi publicada a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013).

No entanto, muito embora a publicação da Lei Anticorrupção tenha entrado em vigor somente em 2013⁴, muito antes disso o Brasil já sofria uma pressão para normatizar a responsabilidade das pessoas jurídicas em decorrência de atos lesivos à Administração Pública. Neste sentido, a professora Thaís Folgosi Françoso destaca que:

Na verdade, essa pressão começou com a publicação do Foreign Corrupt Act (FCPA) nos Estados Unidos no ano de 1977, que punia as empresas por atos de corrupção com agentes públicos internacionais. Desde então, os Estados Unidos pressionavam a OCDE (Organização para Cooperação Econômica e o Desenvolvimento) para exigir que os Estados Membros também criassem medidas para a responsabilização das pessoas jurídicas por atos de corrupção com funcionários públicos estrangeiros⁵.

Diante disso, no ano de 2002 o Brasil se tornou signatário da Convenção da OCDE. Contudo, o somente após pouco mais de dez anos o Brasil internalizou as diretrizes que eram apontadas pela Convenção sobre Combate a Corrupção, no âmbito da OCDE. Para visibilidade, estabelece o documento que:

Medidas preventivas

Artigo 5 Políticas e práticas de prevenção da corrupção

⁴ Durante o ano de 2013 o Brasil vivenciava uma época de grandes manifestações populares que foram desencadeadas diante do andamento da Operação Lava Jato, a qual deflagrou o envolvimento de diversos empresários de nomes relevantes bem como de membros políticos de extrema importância.

⁵ FRANÇOSO, Thaís Folgosi. A importância da gestão de risco no *compliance* tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020. p. 170.

1. Cada Estado Parte, de conformidade com os princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, formulará e aplicará ou manterá em vigor políticas coordenadas e eficazes contra a corrupção que promovam a participação da sociedade e reflitam os princípios do Estado de Direito, a devida gestão dos assuntos e bens públicos, a integridade, a transparência e a obrigação de render contas.
2. Cada Estado Parte procurará estabelecer e fomentar práticas eficazes encaminhadas a prevenir a corrupção.
3. Cada Estado Parte procurará avaliar periodicamente os instrumentos jurídicos e as medidas administrativas pertinentes a fim de determinar se são adequadas para combater a corrupção.
4. Os Estados Partes, segundo procede e de conformidade com os princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, colaborarão entre si e com as organizações internacionais e regionais pertinentes na promoção e formulação das medidas mencionadas no presente Artigo. Essa colaboração poderá compreender a participação em programas e projetos internacionais destinados a prevenir a corrupção.

Para tanto, percebe-se que a ideia de *compliance* que esteve por muito tempo limitada ao setor corporativo altamente regulado, tais como às instituições financeiras e indústrias farmacêuticas, e às empresas multinacionais, submetidas às legislações internacionais de anticorrupção, como a *Foreign Corrupt Practices Act* – FCPA, do ano de 1977 passou a ganhar notoriedade internacional como uma forma de esforço para cooperação e prevenção da corrupção. Foi nesse cenário de grande pressão internacional que o Projeto de Lei 6.826 foi rapidamente votado, colocando em vigência a Lei Anticorrupção, a qual veremos à frente, além de disciplinar a responsabilização das pessoas jurídicas por atos lesivos à Administração Pública nacional e internacional, também considerou como atenuante às sanções em eventual reconhecimento de responsabilização das pessoas jurídicas, a existência e implementação de um programa de *compliance*.

1.2. O conceito de *Compliance*

O termo *Compliance*, como supra indicado, provém do verbo inglês “*to comply*”, que, em tradução livre para a língua portuguesa significa conformidade. Por sua vez,

de acordo com o dicionário inglês Cambridge Dictionary, *compliance* nada mais é do que o ato de obedecer à uma ordem, regra ou determinação.⁶

Academicamente, Rodrigo de Pinho Bertoccelli ensina que:

*O termo compliance tem origem no verbo inglês to comply, que significa agir de acordo com a lei, uma instrução interna, um comando ou uma conduta ética, ou seja, estar em compliance é estar em conformidade com as regras internas da empresa, de acordo com procedimentos éticos e as normas jurídicas vigentes.*⁷

Adicionalmente, Ana Frazão estabelece que:

*Compliance diz respeito ao conjunto de ações a serem adotadas no ambiente corporativo para que se reforce a anuência da empresa à legislação vigente, de modo a prevenir a ocorrência de infrações ou, já tendo ocorrido o ilícito, propiciar o imediato retorno ao contexto de normalidade e legalidade.*⁸

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho opta por conceituar o instituto do *compliance* como sendo

*(...) 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.*⁹

Destaca-se, neste ponto, a importância que é dada pelo jurista da aplicação do *compliance* dentro do âmbito tributário (utilizando-se da denominação *tax compliance*) diante da complexidade das relações jurídico tributárias brasileiras, que demandam das empresas ainda mais atenção para o fiel cumprimento da legislação tributária.¹⁰

No âmbito empresarial, *compliance* nada mais é do que “(...) o dever de estar em conformidade e fazer cumprir leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando mitigar riscos atrelados à reputação e o risco legal/regulatório.”¹¹

Dessa forma, o *compliance* trata-se da adoção de mecanismos pelas pessoas jurídicas para estabelecer a autorregulação e autovigilância, a fim de cumprir com a

⁶ Em tradução livre formal, o termo significa o ato de obedecer a uma ordem, regra ou solicitação.

⁷ BERTOCCELLI, Rodrigo. Compliance. In: ALVIM, T. et al (Coord.). Manual de Compliance. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 41.

⁸ FRAZÃO, Ana; LACERDA, Natalia. Desafios aos programas de compliance: como avaliar efetividade das políticas de conformidade e criar um sistema de incentivo para a sua implementação, Jota, 2019a. Disponível: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/desafios-aos-programas-de-compliance23102019>> Acesso 04 Nov. 2019

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 9.

¹⁰ LUDWIG, Heloisa Fidelix. A Governança Corporativa por meio do compliance na relação com a Administração Tributária. Florianópolis, 2019

¹¹ Manual de *Compliance*: preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo, Atlas, 2010.

normas legislativas e éticas, evitando que a empresa e seus funcionários pratiquem atos ilícitos ou infracionais.

No entanto, *compliance* ultrapassa a ideia de que é apenas um mecanismo para levar ao cumprimento das leis, normas e Códigos de Ética e Conduta, isto é, regras formais, de forma a evitar práticas ilícitas. O *compliance* é também uma ferramenta que garante a mitigação de riscos, preservação dos valores éticos e de sustentabilidade corporativa, preservando a continuidade do negócio e o interesse dos investidores, acionistas, e toda a cadeia de *stakeholders*.

Nesse sentido, a adoção de técnicas e ferramentas de *compliance tributário* busca, para além de aprimorar as atividades fiscais de uma empresa, assegurar da forma mais transparente e ética possível e sempre se pautando na legalidade dos atos, a legalidade dos atos com base no que prevê o princípio da legalidade que está previsto em nossa Constituição Federal nos artigos 5º, II e 150, I, bem como no artigo 97, I, do Código Tributário Nacional.

Atualmente, verifica-se que o *compliance* acabou se tornando um instrumento empresarial, que, ao cabo, visa garantir e respeitar os princípios de função social da empresa, preservação da empresa, liberdade de concorrência e responsabilidade.

Nessa perspectiva, assevera Rodrigo Bertocelli¹²:

compliance integra um sistema complexo e organizado e procedimentos de controle de riscos e preservação de valores intangíveis que deve ser coerente com a estrutura societária, o compromisso efetivo da sua liderança e a estratégia da empresa como elemento, cuja adoção resulta na criação de um ambiente de segurança jurídica e confiança indispensável para a boa tomada de decisão.

1.3. A implementação do *Compliance* no Brasil

Apesar de ter surgido com foco em criar um conjunto de atitudes mais seguras e com maior confiabilidade dentro do mercado financeiro, dentro do contexto brasileiro a implementação do *compliance* está diretamente ligado com a tentativa de mitigar os atos de corrupção que são cometidos por empresas, sejam elas públicas ou privadas.

¹² BERTOCCELLI, Rodrigo. Compliance. In: ALVIM, T. et al (Coord.). Manual de Compliance. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 41

Adiante, veremos como o foco em combater a corrupção está relacionado a este aspecto.

A fim de contextualizar possível motivo pelo qual a implementação de programas de *compliance* decorreram especificamente em razão de uma busca pela superação do cometimento de atos de corrupção, cumpre destacar que o Brasil é reconhecido por ter a corrupção como um elemento enraizado em sua cultura, o que é nítido de ser constatado pelo fato de ocupar a nonagésima sexta posição no Índice de Percepção da Corrupção de 2021¹³, em um ranking composto por 180 (cento e oitenta) países, conforme a Transparência Internacional.

A percepção da corrupção brasileira, ultrapassa o âmbito nacional. Somado aos dados levantados pela Transparência Nacional, para 22% (vinte dois por cento) dos brasileiros, a corrupção é considerada o maior problema no país. Diante disso, verifica-se, a partir da evolução da legislação brasileira, que o *compliance* possui gênese no Brasil como um mecanismo voltado especificamente para atuar com foco em aspectos anticorrupção.

1.3.1.A Lei Anticorrupção Brasileira e sua regulamentação

A Lei Anticorrupção Brasileira, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, seja ela nacional ou estrangeira. Referida legislação foi a primeira a tratar especificamente da matéria de combate à corrupção

Conforme visto anteriormente durante breve análise da contextualização histórica do *Compliance*, a Lei Anticorrupção seguiu os passos das legislações já existentes em outros países sobre esse aspecto. Referida legislação, além de estabelecer a responsabilização das empresas pelos atos corruptivos, chega a mencionar em seu art. 7º, inciso VIII, os procedimentos de integridade como critério a ser observado no momento de aplicação de sanções. *In verbis*:

¹³ O Índice de Percepção da Corrupção é o principal indicador de corrupção do mundo. Produzido pela Transparência Internacional desde 1995, ele avalia 180 países e territórios e os atribui notas em uma escala entre 0 e 100. Quanto maior a nota, maior é a percepção de integridade do país. O último levantamento está disponível no site eletrônico da Transparência Internacional: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/> Acesso em: 13/10/2022.

Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções:

- I - a gravidade da infração;
- II - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator;
- III - a consumação ou não da infração;
- IV - o grau de lesão ou perigo de lesão;
- V - o efeito negativo produzido pela infração;
- VI - a situação econômica do infrator;
- VII - a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações;
- VIII - a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica;** (...) (grifou-se).

Constata-se, portanto, que a Lei Anticorrupção inova ao tratar dos programas de integridade, de *compliance*, não apenas por relacioná-lo como instrumento de combate à corrupção, mas também por estabelecer uma benesse para as empresas que adotam os programas de integridade. Com isso, essa lei tornou-se um incentivo e o grande marco da história do *compliance* no país.

É mister ressaltar que a Lei Anticorrupção supramencionada não obriga as pessoas jurídicas a implementarem os programas de integridade, mas apenas estabelece que pode ser utilizado para levar à atenuação da pena imposta à empresa pelas práticas ilícitas.

A respeito dessa lei, Egon Moreira, Mariana Canto e Rafaela Guzela (2020, p. 349) asseveram que:

Se antes era a imputação de consequências gravosas por atos corruptos a pessoas físicas, em caráter ex post, agora tem-se lógica preventiva e acautelatória, que atinge qualquer pessoa jurídica de direito privado, nacional ou estrangeira, que tenha relação com o poder público. Trata-se aqui de lei que responsabiliza empresas por atos corruptivos, sem isentar dirigentes, administradores ou agentes, que responderão individualmente pelos seus atos, inclusive aqueles de natureza transacional. O que instala um sistema de deveres ativos por parte das sociedades empresariais, no sentido de instituir regimes de combate preventivo à corrupção e colaboração ativa com as autoridades públicas.

Nesse sentido, extrai-se que a Lei Anticorrupção não apenas estabelece a punição às empresas que praticaram atos corruptivos, mas também incentiva a implementação de práticas (procedimentos de integridade) nas próprias empresas como método de combater a corrupção, ocorrendo a integração de Administração Pública e empresas na tentativa de enfrentar as práticas corruptivas. Assim, resta nítido que esta lei incentiva o caráter preventivo no combate à corrupção, por meio do *compliance*.

Consubstanciando a relevância da implementação de um programa de *compliance* – em especial o *compliance* tributário –, é válido ressaltar que o recém-publicado Decreto Lei nº 11.129, de 11 de julho de 2022, responsável por regulamentar a Lei Anticorrupção, determina em seu artigo 41:

Art. 56. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de:

I - prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira; e

II - fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional.

Parágrafo único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e os riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual, por sua vez, deve garantir o constante aprimoramento e a adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade.

Ora, verifica-se que dentre os inúmeros pontos de atenção que devem ser dados pelas pessoas jurídicas para que sejam mitigados os riscos de incorrência em atos de corrupção, incluem-se comprometimento da alta administração, códigos de ética e de conduta, criação de políticas e diretrizes que sejam bem definidas e que reflitam a realidade da empresa, bem como treinamentos periódicos, análises recorrentes de riscos, implementação de canais de denúncias e, especialmente, registro contábeis adequados e que reproduzam de forma completa e correta as transações que foram realizadas pela pessoa jurídica, juntamente com controles internos que assegurem a ponta elaboração e confiabilidade das demonstrações fiscais e dos relatórios que são emitidos pela empresa.

Nesse sentido, assevera Thaís Folgosi Françoso que:

Um programa de compliance corporativo efetivo deverá envolver todas as áreas e riscos da pessoa jurídica, portanto, entre os vários segmentos, deverá envolver riscos ambientais, financeiros, regulatórios, contratuais, trabalhistas, reputacionais, concorrenciais, contratuais e, finalmente, mas não menos importante, os tributários. Assim a análise do compliance tributário deve estar inserida dentro do contexto do programa de compliance corporativo, sob a perspectiva de um sistema eficiente de governança e gestão de riscos, incluindo os tributários.¹⁴

¹⁴ FRANÇOSO, Thaís Folgosi. A importância da gestão de risco no *compliance* tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020. p. 173.

Tratando especificamente do âmbito do Estado de São Paulo, vale destacar a criação da Lei Complementar 1.320/2018 que pretendeu estabelecer um Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, associando as práticas dos interesses do Estado no combate à corrupção. Tal movimento legislativo, reforça a necessidade da instituição de movimentos efetivos para as empresas que operam no mercado brasileiro e buscam uma posição de conformidade que atendam aos interesses públicos e privados de forma transparente e ética.

CAPÍTULO 2 – APLICAÇÃO DO COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Este segundo capítulo tem por objetivo introduzir o tema de pesquisa através do instituto do *Compliance* Tributário, compreendendo-se seu surgimento, finalidade e seus aspectos legais dentro do Brasil. Abordaremos inicialmente o conceito de *compliance* tributário, e, posteriormente, a relevância da gestão de riscos e busca pela conformidade tributária, bem como a relevância do *compliance* tributário dentro das entidades jurídicas como elemento do planejamento fiscal.

2.1. O conceito de *Compliance* Tributário

Conforme nos ensinam os professores Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva, o primeiro autor de que se tem notícia na literatura jurídico-tributária que tenha abordado especialmente o *compliance* em âmbito tributário foi o Professor Robert M. Haig, da Columbia University (1935) que juntamente com James W. Martir (1944) propuseram a ideia segundo a qual “(...) *there is no evidence of considerable (compliance) cost that don't vary significantly in size of tax bill*”.¹⁵

Com o decorrer dos anos, verifica-se que o crescimento da produção doutrinária acerca do *compliance* tributário como podendo-se citar, à guisa, exemplificativa, os trabalhos publicados nos Estados Unidos por Yocum (1961), Muller (1963) e Wicks and Killworth (1967). Já no Canadá, o primeiro trabalho sobre o tema é realizado por Bryden (1963). Tais estudos caracterizam-se por abarcar o tema do *compliance latu sensu* e não apenas o *compliance taxation*. Afirmam que os curso de *compliance* são diretamente proporcionais à responsabilidade (capacidade) de pagar tributos ou à renda tributável, mas sim são regressivos por natureza, eis que economias de escala provavelmente ocorram.

Os estudos citados também enfatizam as diferenças que podem ocorrer no tocante ao *compliance* tributário, tendo em vista o federalismo, uma vez que nos países que adotam essa forma de Estado, as políticas fiscais estaduais são diferentes,

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020

o que faz com que os custos de adequação tributário a cresçam nas trocas comerciais efetuadas de um ente federativo para outro.

Diante disso, podemos conceituar o *compliance* tributário como sendo a atribuição de estar em acordo e conformidade com as normas jurídicas tributárias de todas as espécies, diretrizes, regulamentos internos, e externos com o objetivo precípuo de diminuir os riscos de se incorrer em situações que se caracterizem ofensas às questões tributárias.¹⁶

2.2. Gestão de riscos e conformidade tributária

Compliance tributário não significa tão somente estar em regularidade fiscal ou dar garantia de cumprimento integral de normas que sejam legais ou infralegais. E como visto, consoante ao que estabelece a Lei Anticorrupção Brasileira e demais diretrizes internacionais quem regulam o tema, tais como a FCPA e *UK Bribery Act*, o ponto de partida para que se construa um sistema eficiente de *compliance* deve ser o mapeamento dos riscos existentes em uma empresa.

Para tanto, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)¹⁷ publicou o guia de “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, que é complementado de forma periódica conforme a publicação de novas diretrizes. Nesse sentido, o COSO esclarece que:

“A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas.

Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas.

Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade e de gerar valor.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 11.

¹⁷ Trata-se de uma entidade privada americana sem fins lucrativos que visa aperfeiçoar os controles internos e relatórios financeiros das organizações, indicando orientações e diretrizes relacionadas ao gerenciamento de riscos de âmbito corporativo.

O valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização.”

Segundo Rodrigo Miranda, o modelo explora a gestão da estratégia e dos riscos a partir de três perspectivas, quais sejam: (i) possibilidade de os objetivos estratégicos e de negócio não se alinharem com a missão, a visão e os valores fundamentais da organização; (ii) as implicações da estratégia escolhida; e (iii) os riscos na execução da estratégia.

Consubstanciando o entendimento de como se desdobra o formato para a gestão da estratégia de risco, Antônio Celso Ribeiro Brasileiro¹⁸ afirma que o COSO

“(...) integra a gestão de riscos com a gestão do desempenho, explorando como que a identificação e avaliação de riscos podem impactar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos de negócios”.

A figura indicada abaixo demonstra como funciona o processo de gerenciamento de riscos corporativos proposto pelo modelo indicado pelo COSO. Nela, verifica-se o destaque da escolha da estratégia, que uma vez definida, demanda um processo decisório estruturado que analisa os riscos e alinha os recursos com a missão e a visão da organização.

¹⁸ BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. Inteligência em riscos [livro eletrônico]: gestão integrada em riscos corporativos. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Sicurezza, 2018. p. 11.

Figura 2 – Componentes do Gerenciamento de Riscos Corporativos^{19 20}



Assim, é mister que as empresas consigam vislumbrar, fundamentados nos parâmetros que são sugeridos pelo COSO, fatores internos e externos que viabilizem o mapeamento de riscos em matéria tributária. Tais fatores podem ser fundamentados nos parâmetros sugeridos pelo COSO^{21 22}:

¹⁹ Gerenciamento de Riscos Corporativos – COSO (pag. 9) – Disponível em <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> Acesso em 17/10/2022.

²⁰ The Framework itself is a set of principles organized into five interrelated components: 1. Governance and Culture: Governance sets the organization's tone, reinforcing the importance of, and establishing oversight responsibilities for, enterprise risk management. Culture pertains to ethical values, desired behaviors, and understanding of risk in the entity. 2. Strategy and Objective-Setting: Enterprise risk management, strategy, and objective-setting work together in the strategic-planning process. A risk appetite is established and aligned with strategy; business objectives put strategy into practice while serving as a basis for identifying, assessing, and responding to risk. 3. Performance: Risks that may impact the achievement of strategy and business objectives need to be identified and assessed. Risks are prioritized by severity in the context of risk appetite. The organization then selects risk responses and takes a portfolio view of the amount of risk it has assumed. The results of this process are reported to key risk stakeholders. 4. Review and Revision: By reviewing entity performance, an organization can consider how well the enterprise risk management components are functioning over time and in light of substantial changes, and what revisions are needed. 5. Information, Communication, and Reporting: Enterprise risk management requires a continual process of obtaining and sharing necessary information, from both internal and external sources, which flows up, down, and across the organization.

²¹ FRANÇOSO, Thaís Folgosi. A importância da gestão de risco no *compliance* tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020.

²² Gerenciamento de Riscos Corporativos – COSO (pag. 9) – Disponível em <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> Acesso em 17/10/2022.

FATORES INTERNOS	
Infraestrutura	Exemplos: qual o tamanho da empresa? Onde está localizada? Quais as etapas da operação? Quais as atividades desenvolvidas? Onde as atividades são exercidas?
Pessoal	Exemplo: Qual a quantidade e qualidade do pessoal envolvido nas operações (fiscais e tributárias)
Processo	Exemplos: Quais são os processos e protocolos internos na área fiscal? Quais os controles internos? Quais as alçadas na área fiscal?
Tecnologia	Exemplos: Qual o impacto da tecnologia nos processos fiscais e tributários? Como estão as configurações tributárias nos sistemas (RP)? Qual a segurança dos sistemas tributários? Existem mecanismos de verificação de fraudes e panes (emissão de nota, por exemplo)? Como está a gestão digital da guarda de documentação fiscal?

FATORES EXTERNOS	
Econômicos	Exemplos: Qual a tributação aplicável? Qual o impacto da tributação na formação de preço? Há compatibilidade de preço com o mercado (benchmark)?
Meio ambiente	Exemplos: Qual o impacto de riscos ambientais no cumprimento das obrigações principais e acessórias? A guarda de documentação fiscal está em local seguro? (livre de inundação e incêndio)
Políticos	Exemplos: Quais os riscos do cenário político na tributação? Quais as perspectivas de elevação e de redução de carga tributária?

Sociais	Exemplos: Qual o impacto de graves ou paralisações no cumprimento de obrigações acessórias e principais?
Tecnológicos	Exemplos: Qual o impacto de novas tecnologias na fiscalização? (aumento de controles, risco de disponibilidade de dados, cruzamento de informações).

Nesse sentido, ao realizar uma avaliação para identificação e mapeamentos dos riscos corporativos em âmbito tributário com base em parâmetros estabelecidos e avaliando quais são os riscos inerentes e seus impactos, assevera Thaís Folgosi França que:

A identificação das normas aplicáveis à atividade desenvolvida pela organização é ponto primordial no mapeamento dos riscos tributários e, nesse ponto, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a ausência de diretrizes claras da administração tributária exigem dedicação significativa para que todo esse aparato normativo seja identificado e mensurados os riscos de sua aplicação; feito isso, permite-se a definição de medidas claras e objetivas visando proteger a empresa e sua interpretação com relação às normas tributárias.

Fato é que o elevado nível de complexidade que a legislação tributária brasileira possui²³, abre-se espaço para o cometimento de uma infindável possibilidade de equívocos de interpretação²⁴, podendo assim aumentar o risco de gerar a responsabilização de um administrador, por exemplo, valendo-se da aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Essa correlação pode ser demonstrada pelo julgado inserido abaixo:

²³ Em 2019 o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT constatou que “Ao completar 31 anos da Constituição Federal de 1988, legislação brasileira é complexa, confusa e de difícil interpretação. Foram editadas mais de 6 milhões de normas. Em média são editadas 776 normas por dia útil. Em matéria tributária, foram editadas 403.322 normas. São mais de 2,14 normas tributárias por hora (dia útil). (...) Foram criados inúmeros tributos como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO. Foram majorados praticamente todos os tributos. Em média cada norma tem 3 mil palavras (...) Somente 4,15% das normas editadas no período não sofreram nenhuma alteração. Desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até agora (base 30/09/2019), foram editadas 6.087.473 (seis milhões, oitenta e sete mil, quatrocentos e setenta e três) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 538 normas editadas todos os dias ou 776 normas editadas por dia útil.”

²⁴ O artigo publicado pela professora Thaís Folgosi França no livro “Compliance no Direito Tributário” sob coordenação dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, faz menção, neste ponto, ao artigo publicado pela Revista de Contabilidade e Organizações da FEA/USP de autoria de Roberto Kazuo Miyoshi e Silvio Hiroshi Nakao, que, em conclusiva análise indica: “A complexidade da legislação tributária pode levar as empresas a interpretações diversas do Fisco, aumentando o risco tributário. Percebe-se, portanto, que os riscos à conformidade tributária podem prejudicar a eficiência de uma empresa e impactar o seu resultado de forma negativa.”

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO DEVEDOR DE IPI
ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM DCTF.**

O lançamento de ofício é efetuado quando se comprova omissão de declaração de saldos devedores de IPI em DCTF.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A aplicação da multa de ofício no percentual de setenta e cinco por cento na constituição de crédito tributário de IPI é legítima e possui previsão legal no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

**MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO NOS CASOS DE
DECLARAÇÃO A MENOR EM DCTF. DOLO NÃO COMPROVADO.**

Incabível a qualificação da multa proporcional, quando não comprovado nos autos que a omissão de informações em DCTF teve natureza dolosa. O fato de haver DCTF com valores a menor ou zeradas, não autoriza a conclusão de que houve dolo, uma vez que o dado ou valor não informado encontrava-se à disposição do Fisco, visto que as notas fiscais e os livros fiscais estavam no ambiente SPEDEFD.

**SUSPENSÃO CONDICIONADA. DESTINAÇÃO OU EMPREGO DO
PRODUTO. RESPONSÁVEL PELO FATO.**

O remetente que toma as providências necessárias ao cumprimento dos requisitos de suspensão não pode ser responsabilizado pela destinação ou emprego diverso, pelo recebedor dos produtos.

**FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. TERCEIRA HIPÓTESE DE
CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA**

Verificado que a classificação fiscal das mercadorias, objeto da lide, diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela impugnante, bem como daquele que a fiscalização entendeu ser a correta, o lançamento deverá ser julgado improcedente por erro na sua fundamentação.

**RESPONSABILIDADE. SÓCIOS ADMINISTRADORES. APLICAÇÃO
DO ARTIGO 135, III DO CTN. DESCABIMENTO.**

Restando desconfigurada a conduta dolosa quanto à apresentação de DCTF com valores a menor ou zeradas, diz-se que não há tipicidade para aplicação do artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, inexistindo assim fundamento, para atribuição de responsabilidade nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN.

**JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO
VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.** Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.²⁵

²⁵ Processo 13502.720251/2014-7, RECURSO VOLUNTÁRIO, Acórdão nº 3302-005.333, Relator (a) PAULO GUILHERME DEROULEDE, Data da Sessão 22/03/2018.

Sendo indubitável a importância de que sejam estabelecidos critérios para a correta aplicação das normas vigentes e sua devida compreensão, depreende-se a relevância de um sistema de *compliance* tributário robusto que gerencie tal risco.

2.3. A Relevância do *Compliance* Tributário dentro das entidades jurídicas como elemento do planejamento fiscal

Consoante ao que nos ensinam os professores Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins²⁶, o grande divisor de águas no campo do *compliance* tributário ocorreu no início da década de 70 com os estudos capitaneados por Cedric Sandford, da Universidade de Bath, no Reino Unido.

O objetivo principal das pesquisas que foram realizadas pelos Estudos Fiscais da Unidade gerou a publicação por Sandford, Godwin e Hardwick em 1989 sobre a matéria, focaram em analisar o *compliance* tributário nos seus variados campos e aspectos, divisões, classificações etc. Conforme nos apontam os professores, segundo Cedric, os custos dos tributos podem ser divididos em²⁷:

1. **Custo de pagamento dos tributos:** pagamento dos tributos em si.
2. **Custo de distorção:** mudanças no comportamento da economia em virtude da existência de tributos que alteram preços e fatores produtivos
3. **Custos operacionais tributários:** custo dos recursos empregados para operacionalizar todo o sistema tributário ou um tributo individual e poderiam ser poupados caso tais exações não existissem.

Ao tratar especificamente dos custos operacionais tributários, destacam ainda²⁸ que Sandford realiza a divisão da classificação em custos administrativos, e custos de conformidade na tributação, sendo:

1. **Custos administrativos:** recursos que são gastos pelo Estado na elaboração de leis tributárias (Poder Legislativo), arrecadação e fiscalização (Poder Executivo) e julgamento relativo a demandas de natureza tributária (Poder Judiciário); e

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020. p. 12.

²⁷ *Idem*.

²⁸ *Ibidem*.

2. **Custos de conformidade na tributação:** custos arcados pelas pessoas físicas e jurídicas que precisam cumprir as obrigações principais e acessórias estabelecidas pelo Estado. São os denominados “*compliance costs of taxation*”, que são o custo arcado por uma entidade para conformar suas atividades às normas tributárias expedidas pelo Poder Público.

Diante da divisão apresentada por Sandford, conclui-se que a implementação de programas de adequação tributária nas empresas cada vez mais tem se intensificado, tornando-se uma realidade quase que obrigatória na realidade fiscal brasileira que possui uma carga tributária excessiva, espécies tributárias de grande monta e falta de pacificação de questões tributárias pelos Tribunais.²⁹

Nesse contexto, verifica-se a relevância do *Compliance* Tributário dentro das entidades jurídicas como elemento do planejamento fiscal a partir da avaliação de riscos e obrigações. É possível, ainda, identificar oportunidades que podem gerar em maior medida valor à empresa.

Assim, ao realizar um planejamento tributário que leva em considerações aspectos de conformidade, pagamento de tributos, custos operacionais e custos de conformidade, é possível que seja feita uma precisa avaliação de oportunidades tributárias, analisando-se para tantos precedentes judiciais e administrativos, soluções de consulta, interpretações legislativas que já estejam pacificadas, interposição de medidas no âmbito administrativo e assim por diante.³⁰

Dessarte, os efeitos da ascensão do *compliance* sobre os departamentos fiscais são bem visíveis: ademais da estruturação de divisões administrativas, percebe-se a adoção de instrumento de maior controle de fornecedores e tomadores de serviços, adensamento da documentação produzida em cada operação e um maior cuidado com a transparência dos negócios³¹, na medida em que é gerado um mecanismo que gerencia eventuais riscos e ao mesmo tempo cumpre os pilares essenciais ao *compliance* baseado em detecção, remediação e mitigação de risco tributário.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ FRANÇOSO, Thaís Folgosi. A importância da gestão de risco no *compliance* tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020. p. 181.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018. P. 10.

CAPÍTULO 3 – CONFORMIDADE FISCAL

3.1. Meios para garantir a redução da não conformidade

Como assinalado anteriormente, estar em conformidade com as normas tributárias brasileiras é uma tarefa árdua dados os detalhes que precisam ser observados.³² Consubstanciando este entendimento, Holmes afirma que é bastante complexo estar em conformidade com a norma tributária e todas as suas determinações.³³ No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins assevera que:

O sistema tributário brasileiro é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltratam, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para diversos Erátios, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.”³⁴

Considerando-se os inúmeros aspectos tributários a serem tomados em conta para a devida operacionalidade da pessoa jurídica, a criação de um código de boas práticas que defina os parâmetros a serem observados é essencial para o devido pagamento e para a documentação e entrega de informações ao fisco.³⁵

Para que tal cenário seja bem-sucedido, é de extrema importância que medidas disciplinares sejam tomadas, tais como, mas não se limitando a:

1. Fornecimento de informações com credibilidade;
2. Tarefas que mitiguem o descumprimento de obrigações acessórias, tais como, mas não se limitando a realização de declarações e cumprimento de prazos;

³² O artigo publicado pela professora Thaís Folgosi Françoso no livro “Compliance no Direito Tributário” sob coordenação dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, faz menção, neste ponto, ao artigo publicado pela Revista de Contabilidade e Organizações da FEA/USP de autoria de Roberto Kazuo Miyoshi e Silvio Hiroshi Nakao, que, em conclusiva análise indica: “A complexidade da legislação tributária pode levar as empresas a interpretações diversas do Fisco, aumentando o risco tributário. Percebe-se, portanto, que os riscos à conformidade tributária podem prejudicar a eficiência de uma empresa e impactar o seu resultado de forma negativa.”

³³ HOLMES, Oliver Wendeel. In: AVI – YONAH, Reuven S. Os três objetivos da Tributação. Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 22, 2008, p. 11.

³⁴ Reforma Tributária. São Paulo: Editora Noeses. 2018. P. 507.

³⁵ MASSAIA, Isabel Delfino Silva. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 244.

3. Inibir dissabores da fiscalização;
4. Realizar a devida manutenção da escrituração contábil;
5. Implementar sistemas que permitam o controle dos dados e ações; e
6. Estabelecer procedimentos que garantam a apuração, lançamento da informação e pagamento de tributo ao fisco.³⁶

Mediante a implementação de tais medidas, resta viabilizada a observância dos impostos de fato devidos, de modo que é possível mais facilmente identificar situações que permitam a economia tributária. Nesse sentido, Klaus Tipke assinala que:

Quem se comporta de modo a não preencher o tipo legal e por esse meio evita (vermeidet) a consequência jurídica "imposto", não age ilegalmente. Todo cidadão pode organizar-se de modo a pagar menos tributos possíveis. A elusão fiscal consciente, planejada é uma forma de resistência fiscal. Ela não é imoral. Isso é provavelmente reconhecido em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade.³⁷

Em suma, é dever que o contribuinte envide os maiores esforços para obedecer aos comandos e regras que são previstas em âmbito tributário, realizando, verdadeiramente, o devido planejamento tributário. Para tanto, faz-se necessária a criação de uma cartilha a ser seguida, de modo a cumprir com a pauta tributária e apoiando-se em dois principais objetivos: (i) evitar riscos e (ii) aumentar a solidez da empresa no mercado com a qualidade das informações prestadas ao fisco e ao investidor.

Conforme já salientado, nesse sentido, o Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022 que regulamenta a Lei nº 12.846 dispõe em seu art. 42 a necessidade da criação de procedimentos que sejam específicos para visar o combate à fraude e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalização, às demonstrações financeiras e ao próprio pagamento de tributo, gerando uma cultura de autofiscalização e de confiabilidade da empresa perante o mercado e frente à Administração Pública.³⁸

³⁶36 Idem.

³⁷ TIPLE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 100.

³⁸ MASSAIA, Isabel Delfino Silva. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 247.

3.2. Atendimento do Interesse Público e Privado

Na medida em que uma empresa estabelece meios significativos para garantir a redução da não conformidade, demonstrando a efetiva preocupação que o contribuinte possui para que a empresa cumpra com as diretrizes de *compliance* tributário no que concerne aos procedimentos de registros contábeis, controles internos de fiscalização, demonstrações financeiras e ao próprio pagamento de tributo acaba gerando uma cultura permeada em maior transparência e confiabilidade.

Este viés atende tanto ao interesse público quanto ao privado conforme dá lisura às tratativas realizadas nestes âmbitos, buscando prevenir práticas corruptas.

Assim, é notório que as organizações internacionais, tais como, mas não se limitando a, Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, a Organização das Nações Unidas – ONU, o G20 e o Fórum Global têm cada vez mais observado a necessidade de uma interconexão dos países em busca da devida aplicação da legislação tributária.³⁹ Assim, verifica-se que na medida em que há uma conformidade tributária, há menor incidência de planejamento tributário abusivo ao contribuinte, além do objetivo de coibir práticas de crimes como a lavagem de dinheiro e garantir transparência aos terceiros relacionados a determinada empresa.

Ainda partindo de uma análise de uma economia globalizada, Massais nos reforça que:

Sobretudo a partir de 2011 houve, cada vez mais, a necessidade de os Estados obterem informações acerca das atividades econômicas e dos respectivos aferimentos de lucros. O mundo globalizado, a recorrente atividade empresarial, além das fronteiras do país e a livre movimentação do capital, fizeram com que os Estados modificassem o olhar das suas administrações tributárias, de modo a combater a evasão fiscal. Dessa forma, celebraram, entre si, acordos que visam à cooperação internacional de Mútuo Auxílio, no sentido de buscar maior eficácia na obtenção das informações e a padronização de algumas práticas entre os fiscos. A palavra de ordem passou a ser: transparência.⁴⁰

³⁹ MASSAIA, Isabel Delfino Silva. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 248.

⁴⁰ MASSAIA, Isabel Delfino Silva. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 249.

Em contrapartida a expectativa que as entidades privadas e públicas possuem de tem uma relação de transparência e confiança com aquele que tem deveres e responsabilidades tributárias, faz-se necessário que a Administração Pública – especialmente a que observa e regula o âmbito tributário – assegure e influencie de forma positiva a implementação de uma Governança Corporativa Tributária ao incentivar comportamentos de observância e cumprimento das leis ou de provocar estímulos no sentido oposto.

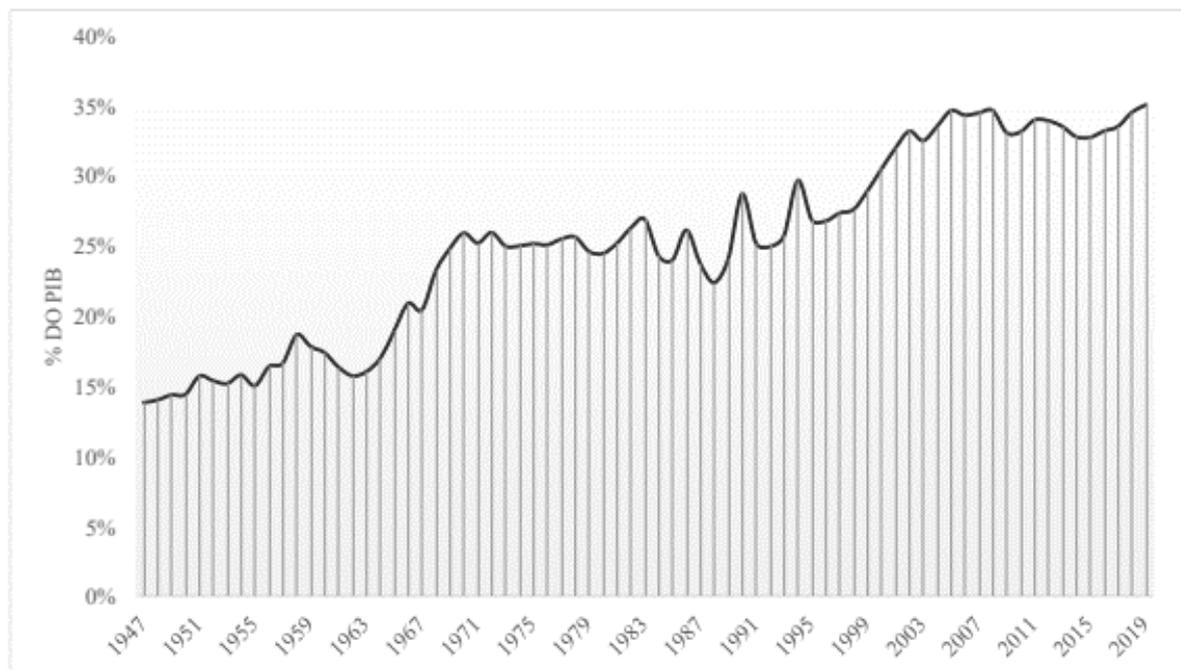
Nesse sentido, a governança tributária parece ser uma via de mão dupla que pode, além de favorecer as empresas, também ter utilidade para a administração tributária, bem como para o Estado, aumentando a eficiência na atividade de arrecadação.

Para que isso se concretize, entretanto, a governança precisa ser fomentada pelo Estado por meio de diversos tipos de sinais que são direcionados aos contribuintes e à sociedade em geral.⁴¹

Apesar do alto custo enfrentado pelas grandes empresas brasileiras para apurarem, declararem e pagarem seus tributos e das incertezas que permeiam a realidade de quem tem que tomar decisões acerca da tributação, a carga tributária efetivamente aferida ao longo dos anos não para de crescer, conforme demonstra o gráfico abaixo:

⁴¹ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial. São Paulo: FGV SP, 2015, Dissertação de Mestrado em Direito pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, p. 150.

Gráfico 1 – Evolução Histórica da Carga Tributária Bruna no Brasil – 1947 a 2019⁴²



Fonte: Afonso e Castro (2019)⁴³

⁴² AFONSO, J. R. R.; CASTRO, K. P. Carga Tributaria Brasileña en perspectiva histórica: Estadísticas revisadas. *Tax Administration Review*, v. 45, p. 139-154, 2019. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/2019_RAT45_ebook_es.pdf. Acesso em: 23/10/2022.

⁴³ Idem.

Considerando que os grandes contribuintes representam, aproximadamente, pouco mais da metade da arrecadação federal, como informa a própria Receita Federal do Brasil (RFB)⁴⁴, número que impacta diretamente os custos de observância da legislação tributária. Consoante ao que nos ensina Ives Gandra “(...) *A legislação complexa exige um quadro fiscalizatório enorme – entre fiscais, procuradores da Fazenda, auditores, membros do Ministério Público.*”

Nesse passo, os custos de observância possuem mão dupla e são objeto de preocupação sob o ponto de vista da eficiência da gestão do orçamento público⁴⁵, reforçando assim a necessidade de que a Administração Pública se esforce cada vez mais para contribuir para um cenário.

A propósito, vale a pena citar a observação realizada na dissertação de mestrado de Marcelo José Luiz de Macedo que:

“(...) a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres dos contribuintes.

Reforça-se, finalmente, a importância de que a Administração Pública colabore na criação e incentivo de programas de conformidade fiscais e contábeis, facilitando a arrecadação tributária, garantindo o respeito aos princípios da moralidade, eficiência e segurança jurídica e, por fim, assegurando um crescimento que esteja atrelado ao crescimento da empresa e tornando-a atrativa para investimentos por parte de terceiros.

⁴⁴ Fonte: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-estabelece-parametros-para-a-indicacao-dos-contribuintes-a-serem-submetidos-ao-acompanhamento-diferenciado-e-especial-no-ano-de-2018>. In: AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal. Incentivos ao *voluntary compliance*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 282.

⁴⁵ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal. Incentivos ao *voluntary compliance*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020, p. 284.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, verifica-se que o Direito Tributário – assim como demais ramos do direito, sejam eles públicos ou privados –, inegavelmente foi abrangido pelo *compliance*, como forma de mitigar ao máximo os riscos de se incorrer em situações que caracterizarem ofensas a questões tributárias, tais como, mas não se limitando ao armazenamento de arquivos, controle contábil e fiscal da entidade, pagamento de tributos e cumprimento de obrigações acessórias.

Dentro deste contexto de crescimento da implementação de programas de *compliance*, é relevância deste instrumento dentro do Direito Tributário relacionando-o como uma forma instrumental de adequação para atendimento à legislação fiscal, mas que muito para além disso, gera confiança e credibilidade para com demais figuras empresariais que se relacionam com o contribuinte que tem obrigações tributárias a serem cumpridas.

Conclui-se que para além de garantia de conformidade à observância de normas tributárias, faz-se necessária a adoção de uma política fiscal de cooperação que incentive e conceda tratamento diferenciado para aquelas empresas que cumpram adequadamente com suas obrigações tributárias acessórias por meio da adoção de boas governanças corporativas tributárias e comportamento ético de *compliance* tributário, na medida em que a devida arrecadação gera impacto direto à arrecadação pública.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, J. R. R.; CASTRO, K. P. Carga Tributaria Brasileira em perspectiva histórica: Estadísticas revisadas. *Tax Administration Review*, v. 45, p. 139-154, 2019. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/2019_RAT45_ebook_es.pdf.

Acesso em:

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A Governança Corporativa Tributária como Requisito da Atividade Empresarial*. São Paulo: FGV SP, 2015, Dissertação de Mestrado em Direito pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 02.

São Paulo: IBTD; 2017.

BERTOCCELLI, Rodrigo. *Compliance*. In: ALVIM, T. et al (Coord.). *Manual de Compliance*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BLOK, Marcella. *Compliance e governança corporativa*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos; 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à

União, Estados e Municípios.

[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm]. Acesso em 14 jul. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF:

Presidência da República. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm]. Acesso em: 13 jul. 2022.

_____. Lei Federal nº. 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm]. Acesso em: 13 jul. 2022.

_____. Decreto Federal nº. 11.129, de 11 de julho de 2022. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm]. Acesso em: 15 jul. 2022.

BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. Inteligência em riscos [livro eletrônico]: gestão integrada em riscos corporativos. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Sicurezza, 2018

CARVALHO, Paulo de Barros [coord.] BRITTO, Lucas Galvão de; DIAS, Karem Jureidini.

Compliance no Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Editora Noeses; 2015.

COIMBA, Marcelo de Aguiar; MANZI, Vanessa Alesi. Manual de Compliance, Preservando a Boa Governança e a Integridade das Organizações. São Paulo: Editora Atlas; 2010.

CORPORATIVA. Instituto Brasileiro de Governança. *Compliance* à luz da governança corporativa. São Paulo, IBGC; 2017.

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Disponível em <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>. Acesso em [17/10/2022](#).

CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana [coord.]. Compliance: perspectivas e desafios dos programas de conformidade. 3. Reimp. Belo Horizonte: Fórum; 2018.

FRANÇOSO, Thaís Folgosi. A importância da gestão de risco no *compliance* tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020.

HOLMES, Oliver Wendell. In: AVI – YONAH, Reuven S. Os três objetivos da Tributação. Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 22, 2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Compliance à luz da governança corporativa. São Paulo: IBGC, 2017.

LUDWIG, Heloisa Fidelix. A Governança Corporativa por meio do compliance na relação com a Administração Tributária. Florianópolis, 2019

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020.

MIRANDA, Rodrigo F. A. Implementando a gestão de riscos no setor público. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2017.

MASSAIA, Isabel Delfino Silva. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; 2020.

PINTO, Élide Graziane; SPINELLI, Mário Vinícius. In Lei Anticorrupção impõe a empresas corresponsabilidade de prestar contas. Consultor Jurídico de 08 de novembro de 2014 – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-08/lei-anticorruptao-impoe-empresas-corresponsabilidade-prestar-contas>. Acesso em 15/10/2022.

PISCITELLI, Tathiane. Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir? In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). Compliance no direito tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

SIBILLE, Daniel; SERPA, Alexandre. Os pilares do programa de *Compliance*: uma breve discussão. LEC Legal Ethics Compliance; 2016.

TIPLE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012

UNITED STATES. Foreign Corrupt Practices Act of 1977.

VITALIS, Aline. Justiça Fiscal, Neutralidade e *Compliance*: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris; 2018.