



COMPLIANCE E GESTÃO TRIBUTÁRIA

Rafaela dos Santos Jales
(Organizadora)



Universidade Estadual da Paraíba

Prof. Antonio Guedes Rangel Junior | *Reitor*

Prof. Flávio Romero Guimarães | *Vice-Reitor*



Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Editor Assistente*

Cidoval Morais de Sousa | *Editor Assistente*

Conselho Editorial

Luciano Nascimento Silva (UEPB) | José Luciano Albino Barbosa (UEPB)

Antonio Roberto Faustino da Costa (UEPB) | Antônio Guedes Rangel Junior (UEPB)

Cidoval Morais de Sousa (UEPB) | Flávio Romero Guimarães (UEPB)

Conselho Científico

Afrânio Silva Jardim (UERJ) | Jonas Eduardo Gonzalez Lemos (IFRN)

Anne Augusta Alencar Leite (UFPB) | Jorge Eduardo Douglas Price (UNCOMAHUE/ARG)

Carlos Wagner Dias Ferreira (UFRN) | Flávio Romero Guimarães (UEPB)

Celso Fernandes Campilongo (USP/ PUC-SP) | Juliana Magalhães Neuwander (UFRJ)

Diego Duquelsky (UBA) | Maria Creusa de Araújo Borges (UFPB)

Dimitre Braga Soares de Carvalho (UFRN) | Pierre Souto Maior Coutinho Amorim (ASCES)

Eduardo Ramalho Rabenhorst (UFPB) | Raffaele de Giorgi (UNISALENTO/IT)

Germano Ramalho (UEPB) | Rodrigo Costa Ferreira (UEPB)

Glauber Salomão Leite (UEPB) | Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar (UFAL)

Gonçalo Nicolau Cerqueira Sogas de Mello Bandeira (IPCA/PT) | Vincenzo Carbone (UNINT/IT)

Gustavo Barbosa Mesquita Batista (UFPB) | Vincenzo Militello (UNIPA/IT)

Expediente EDUEPB

Erick Ferreira Cabral | *Design Gráfico e Editoração*

Jefferson Ricardo Lima Araujo Nunes | *Design Gráfico e Editoração*

Leonardo Ramos Araujo | *Design Gráfico e Editoração*

Elizete Amaral de Medeiros | *Revisão Linguística*

Antonio de Brito Freire | *Revisão Linguística*

Danielle Correia Gomes | *Divulgação*



Editora filiada a ABEU

EDITORIA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Rua Baraúnas, 351 - Bairro Universitário - Campina Grande-PB - CEP 58429-500
Fone/Fax: (83) 3315-3381 - <http://eduepb.uepb.edu.br> - email: eduepb@uepb.edu.br

Rafaela dos Santos Jales
(Organizadora)

Compliance e Gestão Tributária



Campina Grande - PB
2020



Estado da Paraíba

João Azevêdo Lins Filho | *Governador*

Ana Lígia Costa Feliciano | *Vice-governadora*

Nonato Bandeira | *Secretário da Comunicação Institucional*

Claudio Benedito Silva Furtado | *Secretário da Educação e da Ciência e Tecnologia*

Damião Ramos Cavalcanti | *Secretário da Cultura*

EPC - Empresa Paraibana de Comunicação

Naná Garcez de Castro Dória | *Diretora Presidente*

William Pereira Costa | *Diretor de Mídia Impressa*

Alexandre Macedo | *Gerente de Editora A União*

Albiege Léa Fernandes | *Diretora de Rádio e TV*



BR 101 - KM 03 - Distrito Industrial - João Pessoa-PB - CEP: 58.082-010

Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme Lei nº 10.994, de 14 de dezembro de 2004.
FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA HELIANE MARIA IDALINO SILVA - CRB-15º/368

C749c Compliance e gestão tributária [Recurso eletrônico]/Rafaela dos Santos
Jales (coordenadora). – Campina Grande: EDUEPB, 2020.
1.612 Kb. - 224 p.: il. color.

Nota: II Congresso paraibano de Direito tributário ocorreu nos dias 13 e 14 de setembro de 2019, no Auditório Master do Garden Hotel – Campina Grande/PB. Coordenação geral: Rafaela DOS Santos Jales

ISBN 978-65-86221-06-0 (E-book)

1. Direito tributário. 2.Planejamento tributário. 3. Compliance. 4. Obrigações acessórias.
5.Receitas financeiras. I.Jales, Rafaela dos Santos (Coordenadora). II. Título.

21. ed.CDD 341.39

Copyright © EDUEPB

A reprodução não-autorizada desta publicação, por qualquer meio, seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

“Todas as vantagens têm o seu imposto”
(Emerson Ralph).



APRESENTAÇÃO

O BRASIL É DESTAQUE NO RANKING MUNDIAL DE PAÍSES COM A maior e mais complexa carga tributária do mundo, são dados do portal da OSP Contabilidade. Talvez seja por isso que a gestão tributária e o compliance são tão necessários e valorizados nas empresas, principalmente naquelas que desejam ter um desenvolvimento escalável, a boa gestão tributária vem se mostrando como uma prática necessária para a evolução da economia nacional.

O II Congresso Paraibano de Direito Tributário visou desenvolver e aprimorar os mecanismos de controle interno nas empresas para aumentar a transparência da gestão e diminuir os riscos de práticas indesejadas, uma demanda latente no mundo corporativo, especialmente frente aos escândalos de corrupção e à queda geral da confiança na administração das empresas.

A adequação da gestão das empresas às regras de *compliance* é um dos temas de maior relevância para o setor corporativo, tanto em relação às questões fiscais e tributárias, como no âmbito regulatório, financeiro e penal.

O conhecimento aprofundado do sistema tributário, das obrigações acessórias e das ferramentas tecnológicas que propiciam uma adequada e eficiente gestão tributária.

Garantir uma gestão tributária eficiente é fundamental para o sucesso de uma empresa. É por meio dela que se assegura uma boa administração do negócio com a interpretação exata das leis, o pagamento correto dos tributos e, em muitos casos, a redução da carga tributária. Ela envolve o controle correto das entradas e saídas

financeiras e de produtos, o acompanhamento da legislação federal, estadual e municipal e as adequações necessárias para atender a todos os requisitos impostos por essas regulamentações.

O Congresso atraiu mais de 550 profissionais das mais diversas áreas de atuação, como, por exemplo, estudantes, advogados, auditores, administradores, contadores, funcionários públicos, integrantes de RH, gerentes e diretores de empresas, gestores financeiros e tributários, além dos profissionais de compliance e governança.

Proporcionou atualização e gerou novos conhecimentos, oportunidade única para efetivamente aumentar a rede de relacionamentos e trocar experiências.

A organizadora.

PREFÁCIO



{{[Information |Description={{en|="Paying the Tax (The Tax Collector)" oil on panel painting by Pieter Brueghel the Younger, 1620-1640, USC Fisher Museum of Art}} |Source=Artdaily.org |Author=Pieter Brueghel the Younger |Date=1620-1640 |Permission= |oth in [https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Pieter Brueghel the Younger, %27Paying the Tax \(The Tax Collector\)%27 oil on panel, 1620-1640. USC Fisher Museum of Art.jpg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Pieter_Brueghel_the_Younger,_%27Paying_the_Tax_(The_Tax_Collector)%27_oil_on_panel,_1620-1640._USC_Fisher_Museum_of_Art.jpg), acessado em: 28/10/2019.

A pintura acima é conhecida como “Pagamento de Impostos” ou “O Cobrador de impostos”. Nota-se, por parte dos pagadores, um misto de medo e subserviência; em outros, algum inconformismo

mal disfarçado. O cobrador de impostos, por seu turno, se apresenta majestoso em seu trono e não poderia ser diferente: ele é a lei, ele é Estado, ele é o poder! Ou, pelo menos, é assim que ele se sente. Examina seus papéis em busca de erros, reais ou imaginários, que lhe aumentem a quota devida. O cenário é todo caótico: há papéis em desordem por todo lado, anotações, listas e documentos abarrotam as estantes.

Ainda no começo do século XVII, o pintor flamenco Pieter Brueghel, o Jovem, captou a relação conflituosa entre a Fazenda Pública e o pagador de impostos. No Brasil, a complexidade da legislação tributária e a deficiente gestão de muitos dos serviços da Administração Tributária em nada contribuem para apaziguar os ânimos. A maior guerra fiscal não se dá entre estados federados em busca de investimentos por meio de concessão de incentivos fiscais; é entre os órgãos fazendários e o pagador de imposto que as maiores batalhas são travadas, diária e incessantemente, num jogo de gato e rato em que a sociedade perde sempre.

Muito há de ser feito para mudar aquele cenário. Do combate à corrupção ao aprimoramento dos serviços públicos prestados pelo Estado, é longa a estrada que leva à pacificação das relações tributárias. O II CONGRESSO PARAIBANO DE DIREITO TRIBUTÁRIO inovou ao contribuir com dois dos elementos essenciais para o aperfeiçoamento da interação entre Fisco e a população. O tema proposto e abordado em dois intensos dias de palestras e debates foi o compliance tributário, tanto da perspectiva do Fisco quanto do pagador de impostos. A divulgação de conhecimento naquela área, para muitos estudantes e profissionais algo inédito, amplia as habilidades dos atores da tributação e os capacita para novos desafios. Essa foi uma das contribuições. A segunda, se bem que mais importante, foi a produção de conhecimento novo. Este livro não é senão o resultado da produção acadêmica apresentada durante o evento. Jovens juristas, inspirados pela temática proposta, enfrentaram o desafio de desbravar um campo ainda não completamente absorvido nas academias e manuais de direito tributário.

Os autores da presente obra cuidaram de pesquisa criteriosa, mesmo em doutrina internacional, a fim de abordar com precisão

a definição de compliance, seus efeitos e sua aplicação na seara da tributação. A tributação internacional, o planejamento tributário e o uso de novas tecnologias foram examinados da perspectiva do compliance tributário. Uma interessante abordagem do compliance sob a ótica da Lei Anticorrupção também faz parte desse compilado.

A disseminação do conhecimento sobre a importância da adequação às normas tributárias, por um lado, e da necessidade de facilitar ao tributado o pagamento de suas obrigações, numa perspectiva de colaboração e coprodução, pode representar um significativo avanço nas relações tributárias no país.

Para Hugo Von Hofmannsthal, nada está na política sem ter passado primeiro pela literatura. Peço vênias para incluir aqui a literatura técnica. Assim é que o compliance tributário, ora posto em livro com ricos artigos sobre o tema, abre as portas para que futuras decisões políticas promovam o compliance na sociedade, tornando a imagem representada por Brueghel um anacronismo a ser apreciado pela maestria de seu pincel, e não uma realidade ainda presente.

Arthur Moura
Procurador da Fazenda Nacional
Mestre pela University of Nottingham
Chevening Scholar.



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO, 6

PREFÁCIO, 8

**A UTILIZAÇÃO DAS OFFSHORE COMPANY E
PARAÍÇOS FISCAIS COMO ESTRATÉGIA DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 14**

Tainã Almeida Pinheiro de Sousa

Anna Gabriella Oliveira dos Santos

**COMPLIANCE FISCAL: UMA BALIZA PARA O
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, 32**

Luiz Arthur Pereira COSTA

Prof. Me. Camilo de Lélis Diniz de FARLAS

**DO COAF À UIF: INTELIGÊNCIA FINANCEIRA DO
ESTADO E COMPLIANCE À LUZ DA LEI GERAL DE
PROTEÇÃO DE DADOS, 49**

Miguel Benito Lemos Amorim

Mikael Pereira Macêdo

John Heinz Rummenigg Barbosa Ferreira Luciano

**IMPORTÂNCIA DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO
NO CONTEXTO DO ISSQN, PARA EVITAR ATOS DE
IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA: MUDANÇAS
PROVOCADAS PELA LEI COMPLEMENTAR N.**

157/2016, 72

Roseli Matias

**O COMPLIANCE FISCAL E O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO ESTRATÉGIAS PARA A
SOBREVIVÊNCIA DAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE, 92**

Larissa Rocha Jorge

Maria Paula Medeiros Gonçalves

Sulamita Escarião da Nóbrega

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA ERA DA
TECNOLOGIA: OS IMPACTOS DA ESCRITURAÇÃO
FISCAL DIGITAL NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS
E DISPONIBILIZAÇÃO DE DADOS, 116**

CASSLANO, Fabiana Pereira Carneiro

MELO, Isabelle Teixeira Curi

Alex Taveira dos Santos

**PROGRAMAS DE COMPLIANCE EM GESTÃO
TRIBUTÁRIA CONFORME A LEI ANTICORRUPÇÃO,
138**

Luiz Arthur Pereira COSTA

Prof. Me. Danilo Moreira MENDES

**RECOMPENSAS E PUNIÇÕES NO INCENTIVO
AO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO: PERSPECTIVAS
PARA A ATUAÇÃO DO ESTADO A PARTIR DA LEI
ANTICORRUPÇÃO., 158**

Vinícius Vasconcelos Bronzeado

Alexandre Henrique Salema Ferreira

**UMA ANÁLISE ACERCA DA FIXAÇÃO DAS
ALÍQUOTAS DE PIS-PASEP E COFINS SOBRE AS
RECEITAS FINANCEIRAS DAS EMPRESAS SUJEITAS
À NÃO-CUMULATIVIDADE, 180**

Célio Beserra De Sá

**VANTAGENS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
E COMPLIANCE, E SUA HARMONIZAÇÃO NO
AMBIENTE EMPRESARIAL, 200**

Fabício Queiroz de Souza (Autor)

Cimário de Azevedo Medeiros Filho (Coautor)

HOMENAGEADO DO CONGRESSO, 217

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (STJ)

A Justiça enquanto Sacerdócio

HOMENAGEADO ESPECIAL, 222

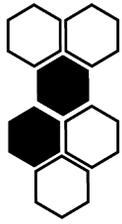
Desembargador Nereu Santos

O Estandarte do Fórum de Campina Grande

**II CONGRESSO PARAIBANO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO, 223**



A UTILIZAÇÃO DAS OFFSHORE COMPANY E PARAÍSOIS FISCAIS COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO¹



*Tainã Almeida Pinheiro de Sousa²
Anna Gabriella Oliveira dos Santos³*

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário tem sido, nos últimos anos, um dos temas mais debatidos e controversos no campo da tributação. Assim sendo, há os que defendem sua prática e também os que entendem que ele deve ser combatido.

No entendimento de Castro (2006, p.68), o planejamento tributário, de maneira sintética, é a escolha de um caminho, de uma fórmula, que implique o não pagamento de tributos, o pagamento a menor ou o pagamento diferido no tempo. Seria, portanto, sinônimo de elisão tributária justamente por manusear instrumentos lícitos consonantes com o direito. Por sua vez, quando o caminho percorrido enveredasse pelo campo da ilicitude, teríamos a chamada evasão fiscal.

É essencial que se tenha em mente que o planejamento tributário internacional é associado, diversas vezes, à prática dissimulada de atos ilícitos ou fraudulentos. Entretanto, devem-se distinguir os procedimentos lícitos destinados à economia de tributos daqueles

¹ GT 4: Compliance e Planejamento Tributário.

² Graduanda. Universidade de Pernambuco. taina.pinheiro5@hotmail.com

³ Graduanda. Universidade de Pernambuco. annasantos98@gmail.com

executados por meio de práticas ilícitas. Isso porque a técnica de planejamento tributário tem se revelado imprescindível, já que existem índices elevados de tributação no Brasil, decorrentes da circulação de bens, mercadorias e serviços, bem como sobre o patrimônio.

À vista disso, tem sido adotado um esquema de implantação de empresas estrangeiras intituladas de empresas Offshore ou Offshore Companies, cujo objetivo é justamente diminuir as cargas tributárias através de menos burocracia para criação e desenvolvimento operacional. Ademais, esse tipo de empresa pode ser implantado por meio de diferentes modalidades, inclusive *holdings*.

Nesse sentido, o objetivo do presente artigo consiste em apresentar as principais características das companhias *offshore* relacionando-as e diferenciando-as dos paraísos fiscais como estratégia de planejamento tributário, além de identificar as vantagens que estas companhias oferecem para a sociedade e como os benefícios sociais, econômicos, financeiros e fiscais podem ampliar seus negócios.

Para tanto, foi utilizada uma abordagem qualitativa, buscando-se analisar os conceitos e princípios norteadores da relação verificada no planejamento tributário. Por fim, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental, através de livros, revistas, jurisprudência e periódicos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Apesar de não ser inerente à atividade empresarial, o planejamento tributário é uma prática amplamente utilizada por empresas como forma de reduzir, de maneira lícita, os encargos tributários. De acordo com Sillos (2005, p.10):

[...] o planejamento tributário é a expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para momento mais oportuno a incidência de tributos.

Tal qual Sillos, a conceituação feita por Young (2006, p.106) corrobora a licitude do planejamento tributário:

[...] podemos entender que o planejamento tributário é um artifício utilizado de forma preventiva, buscando a economia tributária, onde especialistas analisarão as opções dadas no ordenamento jurídico e indicarão a melhor, menos onerosa. É através do planejamento que se torna possível organizar a empresa e otimizar recursos visando reduzir custos com tributos e outros elementos que constituem a empresa.

Dessa forma, o planejamento tributário assume uma posição preventiva, visto que as escolhas deverão ser realizadas antes da materialização dos fatos. Após a ocorrência do fato gerador, a opção do sujeito passivo da relação tributária em não pagar o tributo caracteriza-se como prática ilícita, e não planejamento tributário.

Existem várias formas de se efetivar um planejamento tributário, porém, para que isso aconteça de forma lícita, é necessário dedicação, além de eleger o melhor caminho a se seguir.

Assim sendo, para não ser tributado ou ser tributado minimamente, sem ferir a legislação, exige-se inicialmente a identificação das necessidades de cada contribuinte, visando à solução mais vantajosa.

Fabretti (2003, p.32) afirma que o “planejamento tributário é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

De modo geral, a economia de tributos é o principal objetivo da utilização de planejamento tributário, seja para evitar sua incidência ou para reduzir base de cálculo ou alíquotas, sem acarretar em punições sobre as operações das empresas.

Em relação ao âmbito internacional, a globalização e o aumento do comércio exterior, nos últimos anos, foram determinantes para que o planejamento tributário internacional viesse sendo utilizado como proposta de atenuar os encargos tributários pertinentes às operações internacionais, com o objetivo de aumentar a concorrência e ampliar o interesse das empresas em reduzir os custos.

De acordo com as lições de Moreira (2003, p.14) é que se

desenvolveu, na década passada, o planejamento tributário internacional:

Surgiram técnicas como *downsizing*, o método de *just-in-time*, que visam minimizar os custos das empresas assegurando a sua sobrevivência [...] em um mercado onde a competição ocorre em uma escala global, as corporações têm se utilizado de meios como países com tributação favorecida (*tax havens*).

Inclusive, consoante à explanação de Tôrres (2001, p.51), “O planejamento tributário internacional pode ser definido como um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações jurídicas orientadas à otimização da carga fiscal”.

Assim, com a complexidade de relações jurídicas entre países com diferentes ordenamentos jurídicos e normas tributárias, e levando em consideração os aspectos positivos da economia e legislação dos países, faz-se necessário demonstrar a importância da prática do planejamento tributário internacional para o empresário brasileiro.

Afinal, segundo Tôrres (2001, p.52):

O planejamento tributário internacional toma em conta dois ou mais ordenamentos jurídicos distintos, o que exige uma comparação das características dos conceitos e formas estabelecidos em cada um dos sistemas jurídicos, a identificação do regime jurídico aplicável a cada situação pretendida, bem como os efeitos e a carga tributária final decorrentes da atuação de ambos os ordenamentos. E quanto maiores forem as diferenças entre os ordenamentos, mais cresce a importância do planejamento tributário internacional.

Logo, a prática do planejamento tributário internacional não deve se concentrar apenas na carga tributária e com o pagamento da obrigação principal, mas sim com a realização de um estudo geral

das obrigações acessórias dos países e do custo no cumprimento das operações e associações permitidas. Isso se torna extremamente importante para que se possa atingir uma economia tributária abalizada na elisão fiscal e não na ilegalidade.

São várias as formas de planejamento tributário internacional, e Tôrres (2001, p.56) reúne as suas principais:

- a) Uso de países com tributação favorecida – Paraísos Fiscais (*tax havens*);
- b) Transferências de preços entre empresas vinculadas (*transfer price*);
- c) Uso de Acordos Internacionais (*tready shopping*);
- d) Transferência de sede social ou administrativa para o exterior;
- e) Reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações);
- f) Subcapitalização de empresas (*thin capitalization*);
- g) Transferências de ativos para o exterior ou no exterior.

Desse modo, com vistas a alcançar a economia de tributos e amparado na legalidade e na licitude de seus atos, além da atividade realizada pelo investidor e sua necessidade, deverá ser feita a escolha do planejamento tributário internacional. Por fim, é pertinente ressaltar que se faz necessário sempre observar as legislações envolvidas entre os países, sob pena de se incorrer em fraude fiscal internacional.

ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Notadamente na esfera tributária, com base nos ensinamentos de SANTOS (2010, p.237), observa-se a existência de alguns comportamentos dos contribuintes que são manifestamente ilícitos, constituindo verdadeiros delitos ou infrações, sendo, pois, objeto de sanção penal ou administrativa.

À vista disso, não é demasiado ressaltar que tais comportamentos ferem valores basilares protegidos pelo Direito Penal ou até mesmo violam deveres acessórios da obrigação fiscal, procurando escapar à

obrigação de imposto, causando danos ao valor jurídico “Fazenda Pública”.

Outros comportamentos, de acordo com o autor, são perfeitamente lícitos, estando em total consonância com o ordenamento jurídico vigente, situações em que o contribuinte, para impedir uma consequência fiscal que considera não compatível com os seus interesses patrimoniais, evita o fato tributário, não realizando o ato ou o negócio que determinam a sujeição ao imposto ou a uma carga fiscal mais onerosa.

De acordo com Martins (2002, p.127), a elisão fiscal está relacionada aos atos de “evitar, reduzir o montante, ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas ao sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”.

Já no entendimento de Andrade Filho (2009, p.9), a evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, pode ser caracterizada como o “resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária”, ou seja, sua configuração está relacionada a práticas ilegais que possuem o objetivo, através de fraude ou simulação, de reduzir o ônus tributário.

Para a doutrina majoritária, a diferença entre elisão e evasão baseia-se essencialmente na ordem cronológica, pois a elisão sempre ocorre antes da realização da hipótese de incidência tributária, ao passo que a evasão se dá ao mesmo tempo ou após a ocorrência do fato gerador. Esse critério de diferenciação foi introduzido por Rubens Gomes de Souza (1960, p.113) nos seguintes critérios:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.

Em relação ao âmbito internacional, a *International Bureau of Fiscal Documentation* - IBFD⁴ (1998, p.22 e 101), apresentou os conceitos

de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) e como estão estritamente vinculados à validade dos meios utilizados para a economia ou o não pagamento de tributos:

Elisão Fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, quando, por exemplo, é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário.

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.

Observa-se que existe uma frágil distinção entre os atos que constituem a evasão e a elisão, e que para verificar a licitude do planejamento tributário, não devemos considerar apenas os critérios formais ou temporais. De acordo com o entendimento do Professor Andrade Filho (2009, p.10), é necessário ir mais além dos conceitos:

A licitude do planejamento tributário não está unicamente na observância do rito formal dos atos ou negócios jurídicos; é indispensável que os atos ou negócios existam (produzam os efeitos que são próprios) e possam ser provados; em outras palavras, a busca da redução da carga tributária seria, por si só, uma justificativa válida para aceitação do planejamento tributário no campo social e jurídico.

Consoante à opinião de Huck (1997, p.25 e 144):

[...] o limite básico que se impõe ao indivíduo,

quando planeja seus negócios no campo do direito tributário, é o da validade dos atos jurídicos que pratica, ou pretende praticar. Em tese, goza o contribuinte do direito de organizar seus negócios, condicionado, entretanto, a instrumentá-los por atos jurídicos válidos.

O autor ainda complementa que, no planejamento tributário, deve-se ir além e observar se “não há abuso de direito” ou “ato de fraude” por parte do contribuinte.

Sabe-se que com a Lei Complementar n° 104 de 2001, o Código Tributário Nacional sofreu alteração e introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma “norma geral antielisiva”, conforme consta o parágrafo único do art.116 do CTN:

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 da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária.

É válido ressaltar que a lei dispõe acerca do uso da dissimulação, ou seja, a prática de um negócio para ocultar outro, caracterizando transações fraudulentas. Além disso, o Fisco necessita ter provas das transações ditas como dissimuladas, que possuem o pressuposto de diminuição da carga tributária de forma ilegal. Portanto, a dissimulação não possui relação com os meios e formas do planejamento tributário, e sua principal diferença é que sua prática é realizada dentro da legitimidade.

PARAÍÇOS FISCAIS

Segundo os ensinamentos de Penteadó (2007, p.35), “paraíso fiscal, ou Tax Haven, como é conhecido, pode ser definido como sendo um país onde os encargos e as obrigações tributárias incidentes são

muitos reduzidos ou até mesmo inexistentes”.

Corroborando tal entendimento acerca da definição de paraíso fiscal, Fonseca (1998, p.20) afirma que:

[...] os paraísos fiscais consistem em territórios nos quais inexistem a intervenção do Estado na atividade econômica no plano tributário, permitindo que as atividades e transações de natureza comercial e financeira, desde que de caráter internacional, sejam conduzidas sem que delas se origine a obrigação do recolhimento de quaisquer tributos.

Nesse sentido, os paraísos fiscais são utilizados por muitos empreendedores com a finalidade de alcançar flexibilidade para as operações realizadas no exterior, devido ao baixo nível de tributação, maior rentabilidade e maior confidencialidade e segurança nas suas operações.

Por causa disso, houve um fortalecimento na economia mundial, através da utilização do planejamento tributário, visto que os paraísos fiscais são procurados por empresas com atuação internacional para abrigar suas operações financeiras lícitas.

Desse modo, o planejamento tributário é o meio mais adequado para o estudo e a verificação das operações realizadas nos países com tributação favorecida e como irá fornecer o êxito e as vantagens pretendidas pela empresa.

No entender de Penteadó (2007, p.36), outro fator determinante para a utilização de paraísos fiscais pelas empresas é sua estabilidade política, pois

nos paraísos fiscais, a regra é a estabilidade dos governos, não sujeitos a mudanças ou alterações repentinas que possam tirar a credibilidade do país e colocar em risco as empresas nele constituídas.

De acordo com Shingaki (2017, p.133), consideram-se paraísos fiscais os países ou dependências que não tributam a renda, ou que a

tributam à alíquota inferior a 20%, ou ainda cuja legislação interna não permita acesso às informações relativas à composição societária das pessoas jurídicas ou a sua titularidade.

No Brasil, a Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010, do Ministério da Fazenda, relaciona exaustivamente os países ou dependências classificadas pela Receita Federal como jurisdições com tributação favorecida (“paraísos fiscais”) e como regimes fiscais privilegiados, nos seguintes termos:

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Revogado; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D' Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Revogado; XVIII - Ilhas Cook; XIX - Revogado; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuán; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Revogado; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental;

XLVIII - Revogado; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - Revogado; LVII - Suazilândia; LVIII - Revogado; LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas; LXVI - Curaçao; LXVII - São Martinho; LXVIII - Irlanda (RFB, 2010, p.1).

Entretanto, com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 488, 28 de novembro de 2014, a definição de paraísos fiscais foi alterada, passando a considerar países com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado aqueles que tributem a renda à alíquota máxima inferior a 17%, para os países, dependências e regimes que estejam alinhados com os padrões internacionais de transparência fiscal.

Além disso, os paraísos fiscais possuem inúmeras características que são tão mais atraentes quanto à tributação favorecida ou sigilo societário, dentre as principais:

- a) estabilidade política e econômica;
- b) tributação reduzida ou inexistente, em relação às empresas ou capitais neles sediados, condicionada ao compromisso de a empresa nele situada não exercer qualquer atividade com os residentes no país;
- c) acesso facilitado a diversos acordos internacionais;
- d) facilidade cambial, sendo mínima ou inexistente a verificação alfandegária;
- e) autonomia para a gerência de assuntos econômicos, financeiros e tributários internos;
- f) boa estrutura de serviços (instalações, urbanismo, rede hoteleira, tecnologia de comunicação e transporte, dentre outras);
- g) confidencialidade e sigilo bancário, dando privacidade aos negócios;

- h) não obrigatoriedade da publicação de dados contábeis; e
- h) falta de transparência fiscal.

No entender de Tôres (2007, p.79), de uma forma geral, paraísos fiscais seriam aqueles territórios que, sobre os rendimentos de não residentes ou equiparados a residentes, impõem uma reduzida ou nula tributação e que dispõem de segredo bancário, falta de controle de câmbio e diversas facilidades para a constituição e administração de sociedades.

EMPRESAS OFFSHORE

O termo *offshore* que em inglês significa “fora das fronteiras” está definido por Tôres (2001, p.107) da seguinte forma:

São pessoas jurídicas que atuam, exclusivamente, fora dos limites territoriais onde está localizada a matriz, realizam seus negócios não necessariamente em paraísos fiscais, com capitais de não residentes, distintas finalidades e diversas classificações, sendo concebidas da forma que melhor atenda aos desígnios dos sócios, como por exemplo, uma sociedade anônima.

Dentre as diversas formas de constituição de empresas nos paraísos fiscais, a forma mais utilizada é com o registro na categoria de *Offshore*. Seu regime legal tributário é distinto em relação ao seu país de domicílio, possui personalidade jurídica própria e detém reconhecimento internacional com o objetivo principal de gozar privilégios tributários como isenções e sigilo bancários, por exemplo.

Além disso, com a realização de um planejamento tributário lícito, a utilização de uma sociedade *Offshore* pode diminuir as obrigações fiscais, os encargos e os custos, fora o incentivo ao comércio internacional e a economia global.

De acordo com Sakamoto (2005, p.258):

Na elaboração do planejamento tributário as empresas devem ponderar alguns pontos como, por

exemplo, saber qual é a extensão da liberdade de gestão empresarial e qual seria a ilegalidade ou ilicitude de utilizar as sociedades offshore como instrumento do planejamento tributário dentro das lacunas das leis tributárias, e quando e por quais práticas, tal utilização pode ultrapassar o limite da licitude incorrendo em evasão fiscal.

Observa-se, então, que a constituição da *Offshore* está diretamente vinculada à existência de paraísos fiscais, já que sem eles não existiriam as condições necessárias para sua constituição. Citando ainda Tôres (2001, p.100), as empresas instaladas em paraísos fiscais possuem as seguintes vocações:

- i) concentrar investimentos, resultados ou patrimônios em um único país, ou em várias jurisdições com tributação favorecida, para proteção ou economia de tributos, por acumulação; ou
- ii) usar o país ou território para o trânsito de riquezas de uma jurisdição para outra, em vista das condições favoráveis que oferece (isenção, acordos internacionais, etc.), por intermediação.

É de fundamental importância a escolha do país para a constituição de uma *Offshore*, pois deve-se verificar o alinhamento entre os objetivos pretendidos do investidor, a legislação vigente e os benefícios ofertados.

Existem três tipos de sociedades *Offshore* que poderão ser estruturadas de forma legítima em um paraíso fiscal: as sociedades condutoras, as *holdings* e as sociedades-base.

Segundo a definição de Pinto (2007, p.167), as sociedades condutoras servem de “condutos” em operações financeiras internacionais e visam vantagens fiscais mediante o uso do *treaty shopping*, sendo as empresas utilizadas apenas como meros canais de retransmissão sem nenhum objetivo comercial.

Além disso, Pinto (2007, p.149) também comenta que tais

sociedades se utilizam dos privilégios e das convenções internacionais contra a dupla tributação e da preservação do anonimato do acionista, intermediando o fluxo de capitais entre dois países.

As *holdings* são mais conhecidas como companhias controladoras, ou seja, é uma empresa que possui investimentos em subsidiárias e suas atividades estão limitadas à administração e ao controle de outras empresas, constituídas com um capital mínimo. São normalmente constituídas sob a forma de sociedade anônima, mas podem também ser constituídas na forma de Fundações sem fins lucrativos.

Suas operações consistem em concentrar as receitas procedentes das participações societárias em paraísos fiscais, para futuramente distribuir dividendos ou ganho de capital na alienação das mesmas, uma vez que não há incidência de bitributação, aproveitando-se de mecanismos estabelecidos por leis específicas.

Nas palavras de Xavier (2009, p.312):

A especificidade da figura da holding decorre do fato de ser uma “sociedade-sócia”, ou seja, uma sociedade cujo patrimônio se encontra investido, no todo ou em parte, em participações noutras sociedades e isto independentemente de através da holding se exercer ou não o controle das sociedades investidas ou participadas.

Já as sociedades-base têm por principal função o acúmulo de rendimentos com o objetivo de postergar ou afastar a incidência de tributos sobre os investimentos enviados pelas suas subsidiárias.

Segundo Xavier (2009, p.311), as sociedades-base:

Trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em países diversos da sociedade-mãe; o país de domicílio é um país de tributação inferior; são controladas por pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas noutro país; e exercem a sua atividade operacional num terceiro país. A instituição das sociedades-base assenta no desdobramento de uma mesma

atividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos (dos quais uns mais favoráveis ao contribuinte), de tal sorte que a tributação global do conjunto será inferior à que resultaria se a mesma atividade se desenvolvesse integralmente dentro das fronteiras de um só Estado.

Como se pode observar, o que não falta é a existência de alternativas para a prática do planejamento tributário no âmbito internacional, porém deve-se atentar aos limites legais da utilização de empresas *offshore*, para que a sua prática não seja ligada à sonegação fiscal, evasão e outras fraudes perante o Fisco Nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, percebe-se que com o planejamento tributário evita-se, dentro da estrita legalidade, a ocorrência do fato gerador do tributo. Ou seja, impede-se a incidência da norma jurídica tributária através de atos preventivos cujo escopo consiste na denominada elisão fiscal. Prática essa que é perfeitamente lícita e não deve ser confundida com evasão.

Além disso, verifica-se que a instituição das Offshore Companies tem como finalidade a redução das altas cargas tributárias que incidem no território nacional, surgindo, desse modo, como um meio legal de promoção da elisão fiscal e, ainda, um método que viabiliza a organização patrimonial da empresa fora dos limites do país.

Já os paraísos fiscais, que consistem em territórios que permitem a condução de transações comerciais sem que se origine a obrigação de recolher tributos, possibilitam flexibilidade para operações realizadas no exterior.

Assim, é necessário levar em consideração que tanto os paraísos fiscais quanto as empresas *Offshore* são alternativas que devem ser utilizadas como formas de planejamento tributário, tendo em vista que podem trazer benefícios com maximização de resultados e redução de tributos dentro dos limites legais. Isso porque, consoante o delineado no presente artigo, essas duas formas de planejamento

tributário permitem maior rendimento e economia de tributos para investidores no campo internacional.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa RFB n° 1.037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida ou oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 25. jul 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF N° 488, de 28 de novembro de 2014. Reduz para 17% (dezessete por cento) a alíquota máxima da tributação da renda no conceito de país com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58799>>. Acesso em: 28. jul 2019.

_____. Lei Complementar n° 104/2001, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

CASTRO, Aldemario Araújo. As repercussões da Globalização na Tributação Brasileira. Dissertação do Mestrado de Direito Internacional Econômico. Universidade Católica de Brasília. Maio 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBDF - *International Bureau of Fiscal Documentation*. International Tax Glossary. Amsterdam: IBDF, 1998.

FABRETTI, L. C. Contabilidade tributária. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro in Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2002.

MOREIRA, A. M. Planejamento Tributário Internacional e Preços de Transferência: O regime da lei nº 9.430/96. 2002. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdnacdn.com/wpcontent/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Pre%C3%A7os-de-Transferenciaoregime- da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

PENTEADO, C. C. Empresas offshore: Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas. São Paulo: Pillares, 2007.

PINTO, Edson. Lavagem de Capitais e paraísos fiscais. São Paulo: Atlas, 2007.

SAKAMOTO, Priscila Yumiko. Os limites constitucionais ao Planejamento Tributário. Artigo extraído da Dissertação de Mestrado em Direito Negocial. Universidade Estadual de Londrina, 2005.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. v. 30 n. 2 (2010): jul./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1209>>. Acesso em: 28 jul. 2019.

Shingaki, Mário. Gestão de Impostos: para pessoas físicas e jurídicas. Saint Paul Editora, 9ª Edição, 2017.

SILLOS, Lívio Augusto de. Planejamento tributário: aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2005.

SILVA, Ruben Fonseca e; WILLIANS, Robert E. Tratados dos Paraísos Fiscais. São Paulo: Observador Legal, 1998.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária.

3º ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1960.

TÔRRES, Heleno. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, A. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Atual, 2009.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Planejamento tributário. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.



COMPLIANCE FISCAL: UMA BALIZA PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

*Luiz Arthur Pereira COSTA⁴
Prof. Me. Camilo de Lélis Diniz de FARIAS⁵*

INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, a máquina política do Estado, a fim de atender às obrigações que assume para com aqueles que vivem nele, necessita arrecadar valores para que assim possa funcionar. A partir dessa perspectiva, a figura do tributo surge, como a forma para essa arrecadação.

No Estado brasileiro, a Constituição Federal da República Federativa de 1988 estabelece, no Capítulo I do Título IV, as disposições constitucionais acerca do Sistema Tributário Nacional. Neste Capítulo, prevê as formas como a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão exercer o poder de tributar.

A partir da liberdade que a Constituição Federal dar aos entes federativos, para que estes implantem seus tributos, surgem as legislações próprias que determinam as formas como estes serão cobrados.

Desse modo, vão surgindo as diversas obrigações tributárias geradas atentas às previsões legais. Estas obrigações estão relacionadas diretamente ao bolso do cidadão e às finanças das empresas, as

4 Graduando do Curso de Direito da Unifacisa. E-mail: luizarthuracademico@hotmail.com

5 Advogado e Professor Universitário, Mestre em Direito pela UFPB. E-mail: camilo_diniz@hotmail.com

personalidades que atuam no polo passivo da obrigação tributária.

Tendo em vista a carga tributária exacerbada, as empresas procuram instituir, dentro da sua administração, as chamadas Gestões Tributárias. Dentro delas, estipulam programas de planejamento tributário a fim de mitigar as obrigações fiscais.

Ocorre que, por vezes, alguns planejamentos tributários tendem a ser bastante agressivos, chegando a se tornarem abusivos. Isto acaba por gerar um problema maior para empresa, já que a desconfiança do fisco, em relação às atividades fiscais da empresa, pode ocasionar sanções gravosas.

Com isso, surge a necessidade de as empresas trabalharem em conjunto com o planejamento tributário, a instituição de políticas e diretrizes éticas, a fim de cumprirem a legislação. Para esse fim, tem se apresentando como tendência a figura dos chamados Programas de *Compliance*.

Portanto, o presente estudo tem como objetivo geral analisar como o *Compliance* pode atuar dentro da gestão tributária, aliando-se ao planejamento tributário, a fim conseguir manter o controle fiscal da empresa respeitando a legislação e a ética empresarial, consequentemente mitigando, principalmente, os processos judiciais relacionados ao ramo fiscal. Para isso, passaremos a analisar o planejamento tributário abusivo e os malefícios que este pode gerar.

Destacamos que este estudo, metodologicamente, se classifica como descritivo e bibliográfico. Pois, visa explicar os fenômenos da forma como são apreciados pelo pesquisador, em análises feitas por meio da doutrina, artigos, legislações e os demais canais de pesquisa.

A ALTA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nossa Constituição Federal de 1988 estabelece que o Estado tem o poder-dever de arrecadar recursos para poder se manter. Dessa forma, confere a garantia da manutenção estatal por meio da tributação. Nessa linha, Luís Eduardo Schoueri (2018, p.71) aponta que:

É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para

seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para conferência de competência tributária.

Logo, a própria Carta Magna manifesta-se reconhecendo a necessidade de o Estado, como forma de organização política, possuir o direito, e mais ainda, o dever de exercer a tributação para financiar seus gastos. Como acentua o próprio Schoueri, "a existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção" (SCHOUERI, 2018, p.17).

De acordo com isso, faz-se necessário apontar o que seria o tributo, visto que a Constituição Federal reserva a este uma determinada importância. No entanto, a lei maior não se destinou a dizer o que seria o tributo, deixando a cargo da lei complementar a sua definição. Com isso, assim prevê o artigo 3º do Código Tributário Nacional de 1966:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Sobre o conceito de tributo, vale expor a análise feita por Paulo de Barros Carvalho (2018) sobre o texto do artigo 3º do CTN:

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula '*instituída em lei*', firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três

insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática (CARVALHO, 2018, p.57).

Assim, os entes federativos têm instituído suas leis fiscais, a fim de arrecadar os tributos para sua manutenção.

Ocorre que, através da tributação da relação jurídica estabelecida entre Estado e contribuinte, uma série de obrigações surge, dividida em duas espécies: a "obrigação principal" e a "obrigação acessória". A primeira relacionada à obrigação de "dar" e a última à obrigação de "fazer" ou "não fazer". Portanto, uma diversidade de encargos recai sobre as pessoas físicas e jurídicas (aquelas que atuam no polo passivo) devido a essa relação jurídica.

Schoueri (2018, p.497) bem apresenta essa relação entre Estado e contribuinte, ao afirmar que:

Por força da ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre Estado e o particular. Esta é a relação jurídico-tributária. Compreende, via de regra, uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo. Basta ter uma mente que além deste, o particular está sujeito ao dever de escriturar livros, preencher formulários, atender a fiscalização etc., para que se compreenda a complexidade da relação assim estabelecida.

Assim, como expõe o autor, a relação jurídico-tributária configura-se bastante complexa. Justamente pelo fato de ela gerar diversos vínculos aos quais, principalmente, o particular deverá estar atento, para que não cometa as chamadas infrações tributárias.

Tendo em vista a série de encargos, tanto de natureza de obrigação principal quanto de acessória, cabe ressaltar o quão onerosa essa relação jurídica é para os contribuintes, principalmente para as empresas, as quais possuem uma quantidade exorbitante de obrigações tributárias devido à atividade empresarial.

Com isso, há de se destacar que existe, no Brasil, uma alta carga tributária, bastante complexa. Sobre o assunto, manifesta-se Silvio Crepaldi (2018, p.56):

A carga tributária é a quantidade de tributos (impostos, taxas e contribuições) das três esferas de Governo (federal, estadual e municipal) que incidem sobre a economia, formada pelos indivíduos, empresas e o governo em seus três níveis.

O Sistema Tributário Brasileiro é composto por 61 tributos federais, estaduais e municipais. Isso contribui para a complexidade das normas que regulamentam os tributos e faz que empresas, principalmente as de grande porte, tenham departamentos específicos para cuidar exclusivamente da Administração Tributária.

Assim, pode-se concluir que há complexidade que a tributação apresenta no Brasil, além do alto custo que ela gera. Desse modo, as empresas têm a necessidade de montar mecanismos a fim de mitigar essas obrigações, consequentemente diminuindo seus custos.

Para tal, as empresas implantam em suas gestões financeiras espécies de planejamento tributário trabalhando em cima do ônus empresarial. Destaca Crepaldi (2018, p.56):

A carga tributária para um agente econômico é um fenômeno nitidamente econômico, uma questão de custos. O custo tributário é um ônus empresarial como qualquer outro, que deve ser reduzido em prol da maior lucratividade do empreendimento.

No entanto, com o intuito de diminuir esse ônus, muitas empresas optam por fazer planejamentos tributários agressivos que, por vezes, se tornam abusivos. Porém, antes de tratar sobre o planejamento tributário agressivo, faz-se necessário apresentar algumas noções gerais acerca do planejamento tributário.

NOÇÕES GERAIS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como já foi abordado, o principal objetivo da instituição de um planejamento tributário é a redução da carga tributária que as pessoas jurídicas devem cumprir. Logo, pode-se afirmar que o planejamento tributário consiste em uma avaliação feita dentro da gestão financeira da empresa, estipulando antecipadamente a forma como as atividades empresariais deverão ser abordadas para que se diminuam os encargos fiscais. Como bem explica Livia de Carli Germano (2013, p.19):

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.

Como se percebe, de acordo com a autora, o planejamento tributário pode estipular tanto prática de atos lícitos quanto ilícitos, visto que o seu foco é a diminuição dos encargos tributários.

Contudo, o planejamento tributário, por carregar um aspecto importante dentro da gestão empresarial, é um direito essencial para o desenvolvimento das empresas. A alta carga tributária, por vezes, pode se colocar como um obstáculo para lucratividade e crescimento dos negócios. Saldanha Sanchez (2007) afirma:

Os sujeitos passivos das obrigações tributárias e, em especial, as empresas (que desenvolvem uma atividade econômica tendente ao lucro) têm direito ao planejamento fiscal. Este direito ao planejamento fiscal é uma consequência das falhas de neutralidade do ordenamento jurídico tributário, sendo ainda mais intenso quando um certo fato tributário tem

conexão, com mais de uma ordem jurídica que pode conduzir quer a uma sobre-tributação, quer a uma sub-tributação (lícita) (SANCHEZ, 2007).

Assim, visando à diminuição da tributação, o planejamento tributário monta-se a partir da estipulação de fórmulas jurídicas e métodos como foco nesse fim. Além disso, é de se destacar a atuação da parte contábil da empresa para a eficácia do planejamento. Destaca Silvio Crepaldi (2018, p.80):

A atividade de gestão de tributos engloba a correta organização do mundo empresarial mediante o emprego de contratos, fórmulas jurídicas e estruturas societárias que permitam excluir, reduzir ou adiar os encargos tributários que oneram a empresa. Não se pode deixar de mencionar o trabalho de organização contábil da empresa, da correta escrituração dos tributos devidos, dos reflexos contábeis e fiscais das transações comerciais que são elementos relevantes no trato da rotina fiscal.

Ademais, os cuidados com as receitas, custos e despesas são intrinsecamente importantes para que a contabilidade seja bem-feita. Assim, tendo o controle, verificar a área em que a empresa deve estabelecer suas metas para mitigação da carga tributária. Continua Crepaldi (2018, p.80):

A base de um adequado planejamento fiscal é a existência de dados regulares e confiáveis. A contabilidade, sendo um sistema de registros permanentes das operações, é um pilar de tal planejamento. Por contabilidade entende-se um conjunto de escrituração das receitas, custos e despesas, bem como de controle patrimonial (ativos e passivos).

Portanto, é essencial uma contabilidade que mantenha dados

confiáveis para estruturação do planejamento. Assim, o exercício contábil bem-feito é essencial para mitigação da tributação.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO E ABUSIVO

Por mais que se tenham referências, no mundo jurídico, ao planejamento tributário agressivo, não há uma conceituação acerca deste.

O que se pode ter em mente em relação ao tema é que o planejamento tributário por consistir em métodos a fim de reduzir os encargos tributários de uma determinada empresa, tem seu grau de agressividade avaliado, de acordo com a quantidade da redução da tributação. Antonio Lopo Martinez (2017, p.108) assim afirma:

As práticas de Planejamento Tributário podem conduzir a redução das obrigações tributárias. Entretanto, dependendo do grau de intensidade e legalidade em como essas práticas são adotadas define-se o seu grau de agressividade tributária, que se materializa, pragmaticamente, na magnitude de redução dos impostos explícitos.

De acordo com esse raciocínio, podemos extrair que o planejamento tributário agressivo não se constitui, necessariamente, como abusivo. Entretanto, uma ação desregrada e desatenta, por meio da agressividade à tributação, poderá provocar certos abusos à lei. Justamente por determinadas práticas se configurarem em desacordo com as normas tributárias.

Assim, ao trabalharem com a agressividade tributária, as gestões financeiras devem-se estar atentas quando forem adotar planejamentos que atuem em cima da linha de risco. Justamente pelo fato de determinadas práticas serem vistas como duvidosas, ou até abusivas, pelo fisco, o que poderá gerar uma série de problemas e encargos maiores para empresa. Martinez (2017, p.108) assim retrata o tema:

A entidade mais agressiva tributariamente, ao realizar uma transação, assegura-se de que é utilizada em

cada oportunidade a opção que permite minimizar os impostos. Quando opera em regimes onde a lei fiscal é incerta ou aberta a interpretação, tenderá a assumir a posição fiscal que lhe seja mais favorável. Ao estruturar suas transações, sempre buscará as formas e alternativas que garantem a maior economia tributária. Ocorre que, em determinadas situações, essa conduta pode assumir posições juridicamente duvidosas, e que aos olhos da autoridade tributária podem ser interpretadas, inobstante legítimas na sua forma, como abusivas.

Assim, ao trabalharem com planejamento tributário, principalmente o agressivo, as empresas devem adotar programas a fim de manterem o controle ético em atenção à legislação. Logo, evitarão, desse modo, a atuação de atividades em desconformidade com a lei. Desse modo, levando a empresa ter maiores problemas.

Ademais, o planejamento que visa apenas à redução de tributos tende a ser falho. Até porque, existem outros fatores que vão influir diretamente na lucratividade. Assim, o foco direcionado apenas na mitigação da carga tributária não é a melhor solução para as finanças da empresa. Como bem expõe Mônica Calijuri (2009, p.74):

Entender que a minimização de tributos é o objeto principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita de gestão. Raciocinando de uma forma bem simples, é melhor ganhar muito, mesmo sendo fortemente tributado do que ganhar nada com uma tributação isenta. Quando um gestor foca seu objetivo em minimizar tributos, ele não está focado em maximizar as vendas, melhorar a qualidade de seus produtos ou produzir com maior produtividade e eficácia.

Logo, a instituição de um planejamento tributário aliado a um Programa de *Compliance*, este que visa garantir o cumprimento das

diretrizes estabelecidas, se mostra necessária para que possa atender a esses pontos. Porém, antes de tratar sobre o *Compliance*, faz-se necessário tratar, em linhas gerais, sobre as infrações tributárias.

INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A legislação tributária brasileira prevê uma série de sanções para os casos em que o contribuinte descumpra as obrigações tributárias. Sejam de natureza principal ou acessória.

Essas sanções, geralmente, possuem caráter pecuniário, ou seja, recairá sobre o patrimônio do contribuinte.

É importante destacar que essa penalidade não tem como objetivo fazer com que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária indenize o Estado. Não obstante o cumprimento das sanções de natureza pecuniária, permanece o sujeito obrigado a pagar o tributo, bem como cumprir a obrigação de "fazer" ou "não fazer".

Logo, é de se entender que o descumprimento das obrigações tributárias é bastante prejudicial à empresa, pois além de trazer um gasto desnecessário com as penalidades pecuniárias, mancha o nome da organização.

Além disso, é de se ressaltar que, por vezes, as práticas de infrações tributárias não geram apenas reflexo na seara administrativa, mas também na criminal. Como bem assevera Schoueri (2018, p.840):

Assim como é possível a cumulação da obrigação de pagar o tributo com a imposição de penalidade, também se torna concebível que uma mesma infração implique penalidades administrativas e penas criminais.

Logo, um planejamento tributário que não esteja atento à forma como a lei se posta e, devido a sua agressividade e abuso, acabar por desprezar a legislação com o intuito de mitigar os tributos, pode trazer encargos mais onerosos ainda para empresa.

Portanto, faz-se necessária uma breve exposição acerca das matérias as quais o planejamento tributário, com o direcionamento de um Programa de *Compliance*, deve ter em vista. Bem como, explorar os

conceitos de elisão e evasão fiscal, buscando verificar quais as práticas lícitas e ilícitas.

ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Logo de início, já podemos definir a principal diferença entre a elisão e a evasão fiscal. Enquanto a primeira consiste em um ato lícito, a última consiste em um ato ilícito.

A elisão consiste, na realidade, em um conjunto de atos realizados pelo contribuinte visando minorar ou eliminar a repercussão na relação jurídico-tributária (LOBO, 2017, p.17). Entretanto, a elisão surge em casos que a própria Lei dá margem, permite ou até mesmo deixa induzir caminhos para diminuição da tributação. Assim, quanto à elisão decorrente da lei, define Crepaldi (2018, p.96):

[...] o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

Além do mais, há casos em que a elisão se dá por brechas e lacunas que a legislação deixa, ou seja, fatos que apenas não constituem infração tributária. A lei simplesmente não proíbe. Sobre essa situação, Crepaldi (2018, p.96) afirma que:

[...] contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios com menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe, ou elementos da própria lei que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo.

Nesse caso, a elisão é construída através de uma análise de diversos fatores que apresentam as lacunas na Lei.

Já no caso da evasão fiscal, consiste em um comportamento que

tipifica crime contra a ordem tributária. É, portanto, uma atividade considerada inaceitável no mundo jurídico, tendo repercussão, inclusive, na seara criminal. Logo, a evasão "é oriunda de um comportamento do contribuinte que, seja através de uma ação ou omissão, viola diretamente determinada imposição legal" (LOBO, 2017, p.21).

Além disso, destaca-se que o sujeito que pratica a evasão pode efetuar-la tanto antes quanto posteriormente ao fato tributário que se configure desfavorável a ele. Serve, a evasão, como uma forma de mascarar ou manipular determinadas situações perante o fisco (CREPALDI, 2018, p.94).

Por fim, acrescenta-se que as práticas elisivas, sem o controle necessário, através de uma política de *compliance*, podem se tornar abusivas, gerando um efeito negativo. Assim como as práticas evasivas que, por si só, já são prejudiciais para empresa e, também, para a sociedade de modo geral.

COMPLIANCE FISCAL E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE ÉTICO NA GESTÃO TRIBUTÁRIA

Visto que as infrações de natureza tributário-penal (infração ao Direito Tributário) e de natureza penal-tributária (crime contra a ordem tributária) geram um prejuízo considerável, tanto ao patrimônio quanto à imagem da empresa, faz-se necessária a instituição de diretrizes éticas, dentro da organização, a fim de cumprir a legislação. Desse modo, evitar-se-ão prejuízos para empresa, principalmente no seu valor de mercado.

O *Compliance* tem justamente este objetivo: estabelecer diretrizes e procedimentos a serem cumpridos, com o intuito de manter a ética corporativa e salvaguardar a reputação da empresa. Nesse sentido, Candeloro, Rizzo e Pinho (2012) definem o *Compliance* como sendo:

[...] um conjunto de regras, padrões e procedimentos éticos e legais, que uma vez definido e implantado, será a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p.30).

Logo, extrai-se que esse mecanismo, através de um código de ética com políticas e procedimentos claros e acessíveis, busca manter a integridade da corporação, buscando atender às exigências da legislação e criando ferramentas para evitar a ocorrência de atos ilícitos bem como identificá-los. Mendes e Carvalho (2017, p.31) assim expõem o tema:

Um programa de compliance visa estabelecer mecanismos e procedimentos que tornem o cumprimento da legislação parte da cultura corporativa. Ele não pretende, no entanto, eliminar completamente a chance de ocorrência de um ilícito, mas sim minimizar as possibilidades de que ele ocorra, e criar ferramentas para que a empresa rapidamente identifique sua ocorrência e lide da forma mais adequada possível com o problema.

A política do *Compliance* trabalha, em linhas gerais, seguindo três pilares, visando prevenir que ocorram atos ilegais e antiéticos; detectar, se for o caso, sua ocorrência; e se ocorrer, tomar medidas para que o praticante responda. Assim afirma Marcos Assi (2018, p.27):

Devemos considerar o compliance como uma área de suporte interno dos negócios, caracterizando-o por três linhas especiais a atender. É muito importante que todos entendam que a tomada de decisões deve respeitar as leis, normas, políticas e procedimentos corporativos e organizacionais; portanto, devemos entender que temos três pilares do programa de compliance baseados na lógica "prevenir, detectar e responder".

Ao que se refere à matéria tributária, o *Compliance* pode servir como um fator determinante para uma boa gestão tributária. Justamente por que esse mecanismo tenderá a garantir o devido cumprimento das políticas e objetivos traçados pelo planejamento tributário,

adequando este à legislação.

Dessa forma, os programas de *compliance* terão sua atuação destinada a mitigar os riscos, prevenindo as organizações de infrações fiscais que podem afetar o patrimônio da empresa e, em determinados casos, seus sócios, em esfera civil, administrativa e criminal.

Ademais, a aplicação do *compliance* por si só deixa a empresa com o status elevado dentro da sociedade, além de, em matéria tributária, promover o bem-estar para com o fisco e para com o Estado. O resultado disso é puro e simples, a valorização da empresa dentro do mercado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um país que possui diversos encargos tributários, levando as empresas a cumprirem várias obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, é necessário que as organizações se planejem para manter a lucratividade e, conseqüentemente, a competitividade.

Com isso, as organizações se veem destinadas a planejar-se financeiramente, mantendo dentro das suas gestões empresariais a gestão tributária. Esta, por sua vez, através do planejamento tributário, monta seus programas, diretrizes e cronogramas, com uma boa atividade contábil, visando manter a saúde financeira da empresa.

Porém, muitas organizações tendem a ser agressivas nesse aspecto. Acabam buscando os métodos mais arriscados para mitigar ao máximo os encargos tributários.

Por vezes, essa agressividade acaba por tornar-se abusiva aos olhos do fisco, quando não, de fato, acaba por entrar em desconformidade com a Lei. Seja a de natureza tributário-penal, seja a de natureza penal-tributária.

O que importa é que essas infrações acabam por trazer um efeito negativo para as organizações, bem ao contrário do que se espera. Os encargos, por sua vez, tornam-se bem maiores. Até mesmo mais elevados do que se tivesse optado por não fazer nenhum planejamento.

Com isso, surge a necessidade de as empresas criarem mecanismo, códigos de ética, etc. A fim de manterem uma certa prevenção de riscos, mitigando os tributos, porém eticamente em conformidade com a lei.

A partir disso, surge como alternativa o *Compliance* que através das suas diretrizes e instituição de um código de ética assegurará nas empresas o cumprimento da lei.

Assim, a figura do *Compliance* acaba trazendo como benefício maior a diminuição, ou até a eliminação, dos riscos de sanções, seja de natureza administrativa, civil ou penal.

O resultado disso é extremamente vantajoso para as empresas. Pois além de mitigarem seus encargos de maneira considerável, através do planejamento tributário, pouparão uma grande parte das suas finanças, ao evitar sanções regulatórias e litígios. Além do mais, salvaguarda sua reputação, ao evitar ter sua imagem exposta ligando seu nome a fraudes fiscais.

Portanto, o *Compliance* traz não só um ganho financeiro para a empresa, mas também um ganho de credibilidade e aumento da força competitiva em relação à concorrência.

REFERÊNCIAS

ASSI, Marcos. *Compliance: como implementar* / Marcos Assi; com a colaboração de Roberta Volpato Hanoff. - São Paulo: Trevisan Editora, 2018.

BRASIL. Constituição (1988), Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2019.

_____. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília-DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 01 ago. 2019.

CALIJURI, M. S. S. A. A avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar. Tese (Doutorado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da USP.

São Paulo, 2009.

CANDELORO, Ana Paula; RIZZO, Maria Balbina Martins; PINHO, Vinícius. Compliance 360º, riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. São Paulo: Trevisan Editora, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário - 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar; MANZI, Vanessa Alessi. Manual de Compliance: preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GERMANO, Livia de Carli. Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013.

LEAL, Adriana Aperim Meryd Tolledo Lacerda. IMPACTOS DO COMPLIANCE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS NO BRASIL. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 3/2016, p.241-260, nov-dez / 2016. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=ioad82d9b0000016do29936bo5adb5588&-docguid=1a887e840a57311e68fee010000000000&hitguid=1a887e840a57311e68fee0100000000000&spos=1&epos=1&td=48&context=42&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 2 set. 2019.

LOBO, Cassius Vinicius. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: Uma Análise Crítica dos Conceitos Adotados pela OCDE e a sua Importância para a Implementação da Ação 12 do BEPS. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). Universidade Católica Portuguesa. Lisboa, 2017.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Agressividade tributária: um survey da literatura. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, v. 11, Edição Especial, p.106-124, 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4416/441653809007.pdf>. Acesso em: 1 set. 2019.

MENDES, Francisco Schertel; CARVALHO, Vinicius Marques de. Compliance: concorrência e combate à corrupção. São Paulo: Trevisian Editora, 2017.

MOREIRA, E. D. O. COMPLIANCE NO BRASIL: ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE FISCAL DAS EMPRESAS NO COMBATE À CORRUPÇÃO. Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR, Paraná, v. 3, n. 2, ago./2018. Disponível em: <http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2018/09/revista_esa_7_14.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

SANCHEZ, J. L. S., Manual de Direito Fiscal. 3 edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. - 8. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.



DO COAF À UIF: INTELIGÊNCIA FINANCEIRA DO ESTADO E COMPLIANCE À LUZ DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS

Miguel Benito Lemos Amorim⁶

Mikael Pereira Macêdo⁷

John Heinz Rummenigg Barbosa Ferreira Luciano⁸

INTRODUÇÃO

O objeto de estudo é o órgão de controle de atividades financeiras do sistema normativo brasileiro de combate aos crimes de lavagem e ocultação de bens, direitos e valores. Anteriormente, denominado Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, o órgão viu-se envolto em intensos debates no novo governo que se instaurou no Brasil a partir de 2019.

Pelo menos três polêmicas relacionadas ao COAF difundiram-se na gestão Jair Bolsonaro: (1) o lugar do órgão na estrutura

6 Acadêmico do Curso de Direito da Universidade Regional do Cariri. Endereço eletrônico: miguelbenito1996@gmail.com

7 Acadêmico do Curso de Direito da Universidade Regional do Cariri. Endereço eletrônico: mikaelpereiramacedo@hotmail.com

8 Professor Auxiliar do Curso de Direito da Universidade Regional do Cariri – URCA. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Endereço eletrônico: ludditebr@gmail.com.

administrativa, a partir da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, que tentou transferir sua tutela ao Ministério da Justiça e Segurança Pública; (2) o papel do COAF como fonte de informações da Operação Furna da Onça, que envolveu, entre outras pessoas públicas, Flávio Bolsonaro, então Deputado Estadual, hoje Senador, filho do Presidente da República; e (3) as consequências da frustração da MP nº 870/2019 – as principais delas até aqui, a mudança da sua denominação para Unidade de Inteligência Financeira – UIF, a completa reestruturação da sua composição e a mudança da sua subordinação do Ministério da Economia para o Banco Central do Brasil, por meio de nova Medida Provisória, nº 893, de 19 de agosto de 2019.

A questão fundamental levantada no artigo é sobre como as informações tratadas pela agora denominada Unidade de Inteligência Financeira se submetem – ou não – às disposições da Lei Geral de Proteção de Dados, consideradas as transformações de subordinação, objetivos e composição do órgão no interregno entre COAF/UIF.

A análise é calcada, primeiro, na descrição da Lei Geral de Proteção de Dados, tanto no que diz respeito ao contexto da sua edição quanto à estrutura dos seus dispositivos; segundo, na apresentação do que é e em que consiste um programa de *compliance* – consequência necessária das políticas de governança exigidas pelos dispositivos da LGPD; e por fim, na análise propriamente dita do órgão de inteligência financeira, abordando tanto o seu período como COAF, como a sua nova roupagem de UIF. As considerações finais dizem respeito, portanto, à análise dessa Unidade de Inteligência Financeira à luz da LGPD e das possibilidades e necessidades dessa relação no que diz respeito à governança e ao *compliance*.

O trabalho utiliza o método de abordagem dialético, conforme as discussões apresentadas: apresenta os conceitos fundamentais, mormente os conceitos da Lei Geral de Proteção de Dados e as definições de *compliance* e do órgão de inteligência financeira analisado – COAF/UIF, para então estabelecer o debate sobre a análise jurídica da UIF à luz da LGPD. Foram aplicadas, como métodos de procedimento, as pesquisas bibliográfica e documental, com análise de textos e documentos legais.

LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS (LGPD): CONTEXTO E DISPOSIÇÕES

O modelo de negócios da economia digital, o dever de proteção aos direitos fundamentais, a garantia da liberdade e da transparência são as balizas que norteiam a edição de leis de proteção de dados no mundo inteiro (PECK, 2018).

O próprio Marco Civil da Internet brasileira – Lei nº 12.965/14 abarcou em seus dispositivos a atribuição de direitos e garantias fundamentais do usuário, e a proteção ao uso dos seus dados. Mas não foi o suficiente.

A aprovação do Regulamento Geral de Proteção de Dados Pessoais pela União Europeia, em 2016, provocou a necessidade, em cascata, de aprovação de normativas semelhantes a todos que desejassem negociar com a UE (PECK, 2018).

Assim é que a Lei Geral de Proteção de Dados brasileira – Lei nº 13.709/18 reproduz muitos dos indicativos do Regulamento Europeu, como a distinção entre dados pessoais e dados sensíveis; a obrigatoriedade do consentimento do titular para a coleta e tratamento dos dados; as figuras do responsável pelos dados, inconfundível com seu titular, e responsável por tudo que seja relacionado à proteção de dados; a garantia do livre acesso à informação por parte dos titulares, inclusive para alterar ou excluir seus dados; a necessidade do estabelecimento de medidas de segurança e a obrigação de reportar quaisquer eventos às autoridades; o estabelecimento de sanções em caso de descumprimento de regras.

Estes dispositivos foram complementados com a concepção do órgão fiscalizador da observância das regras de proteção - no caso, a Autoridade Nacional de Proteção de Dados, criada pela Lei nº 13.853, de 08 de julho de 2019.

Para além das influências da normativa europeia, analisa-se a seguir a estrutura criada no Brasil para proteção da privacidade de dados.

A ESTRUTURA NORMATIVA DA LGPD

O objetivo da Lei nº 13.709/18 é estabelecer regras gerais para o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, observando

a proteção da privacidade, da liberdade e do livre desenvolvimento da pessoa natural (BRASIL, 2018).

Pode-se dividir sua estrutura normativa em quatro eixos, seguindo, ainda que em sequência diversa, a recomendação de Patrícia Peck Pinheiro (2018): (1) Objetivos, garantias e princípios; (2) Conceituação e terminologia; (3) Âmbito de aplicação material e territorial; e (4) Penalidades. Estes direitos não correspondem exatamente às seções da Lei: é possível, por exemplo, encontrar garantias tanto no dispositivo que trata dos fundamentos da proteção de dados pessoais (art. 2º) quanto no capítulo sobre os direitos do titular dos dados (art. 17). É crível, entretanto, encontrar alguns motes que ditam a direção de cada um destes eixos, especialmente os relacionados ao objeto deste trabalho.

No que diz respeito aos direitos e garantias, “a linha mestra para o tratamento de dados pessoais é o consentimento pelo titular, que deve ser aplicado aos tratamentos de dados informados e estar vinculado às finalidades apresentadas” (PINHEIRO, 2018, p.33-34).

Três indicações terminológicas são merecedoras de destaque, todas presentes no art. 5º da LGPD, a fim de formar a paisagem completa da relação de tratamento de dados: a definição de dados e de dados sensíveis, razão de ser da proteção legislativa; a aceitação de tratamento de dados⁹; e a criação das figuras dos agentes e do encarregado do tratamento de dados.

Dado pessoal é a “informação relacionada à pessoa natural identificada ou identificável”. Dado pessoal sensível, por sua vez, é “dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural” (BRASIL, 2018).

Os agentes de tratamento são o controlador, “a quem competem

9 “Toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem à coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração” (BRASIL, 2018).

as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais”, e o operador, “que realiza o tratamento de dados pessoais em nome do controlador” (BRASIL, 2018). Ambos podem ser pessoas naturais ou jurídicas, de direito público ou privado.

O encarregado, por sua vez, somente pode ser pessoa natural, e é o “canal de comunicação entre o controlador, os titulares dos dados e a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD)”. A ele cabe, entre outras tarefas, “adotar providências e orientar os funcionários e os contratados da entidade a respeito das práticas a serem tomadas em relação à proteção de dados pessoais” (art. 41, § 2º).

A existência tanto de agentes quanto do encarregado das operações de tratamento de dados é requisito não só para a manutenção destas operações quanto critério de avaliação na aplicação de sanções, inclusive para a Administração Pública.

O controlador ou o operador (inclusive os órgãos e entidades públicos, empresas públicas e sociedades de economia mista) – responde por dano em razão do exercício de atividade de tratamento de dados pessoais (em violação à legislação de proteção de dados pessoais, inclusive por não adoção de medidas técnicas de segurança) (INSTITUTO DE TECNOLOGIA E SOCIEDADE, 2019, p.30).

No âmbito de aplicação, a lei determina várias hipóteses de incidência, tanto a partir da origem dos dados como do lugar de seu tratamento. Atentar para o alcance extraterritorial da LGPD, que obriga a sua aplicação, ainda que o tratamento dos dados seja realizado fora do território nacional, nas condições previstas no art. 3º.

As sanções e regras para aplicação aparecem a partir do art. 52, e vão desde a advertência até a multa, cujo valor máximo atinge os R\$ 50.000.000 (cinquenta milhões de reais).

De posse do panorama geral da LGPD, interessa aprofundar sobre os dispositivos aplicáveis e a responsabilidade dos agentes públicos quanto ao tratamento de dados pessoais.

AS DISPOSIÇÕES DA LGPD APLICÁVEIS AO PODER PÚBLICO

Seguindo as disposições da LGPD, as suas proteções são aplicáveis ao tratamento feito por qualquer órgão ou entidade pública, incluindo empresas públicas e sociedades de economia mista (art. 3º). Sua aplicabilidade é excluída para o tratamento de dados para fins exclusivamente jornalísticos, artísticos ou acadêmicos, ou que objetivem fins exclusivos de segurança pública, defesa nacional, segurança do Estado ou atividades de investigação e repressão de infrações penais (art. 4º). Para estes casos, o § 1º do art. 4º prevê a edição de lei específica.

Para o tratamento de dados pessoais pela Administração (art. 7º), é requisito que haja o consentimento do titular ou, fundamentalmente, a necessidade em virtude da execução de políticas públicas, de exercício regular de direito, de proteção do crédito, de tutela da saúde ou da vida do titular ou de terceiros, de pesquisa científica, obedecidas as demais disposições aplicáveis. Com algumas especificidades, as hipóteses praticamente se repetem para o caso de dados sensíveis.

Sobre compartilhamento de desses dados pelo poder público, o art. 26 diz que:

O uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público deve atender a finalidades específicas de execução de políticas públicas e atribuição legal pelos órgãos e pelas entidades públicas, respeitados os princípios de proteção de dados pessoais elencados no art. 6º desta Lei (BRASIL, 2018).

A transferência de dados a entidades privadas é vedada, embora existam exceções, mas há a possibilidade de compartilhamento.

Quando uma pessoa jurídica de direito público realizar tratamento de dados, deve necessariamente indicar o encarregado de dados, aquele que, pelas disposições do art. 5º da LGPD, atua como canal de comunicação entre o controlador, os titulares dos dados e a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).

A Autoridade Nacional poderá estabelecer normas complementares sobre a definição e as atribuições do encarregado, inclusive hipóteses de dispensa da necessidade de sua indicação, conforme a natureza e o porte da entidade ou o volume de operações de tratamento de dados. Porém, até que sejam definidas tais regras pela Autoridade, todos os órgãos públicos, entidades públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista que atuarem como controladores terão que nomear um encarregado pelo tratamento de dados pessoais (INSTITUTO DE TECNOLOGIA E SOCIEDADE, 2019, p.29).

Qualquer forma de tratamento de dados, seja pelo agente público, seja por organizações privadas, implica, inevitavelmente, no estabelecimento de práticas de gestão e governança de dados. Hoje, a forma mais comum de implementação desta governança é através de um Programa de *Compliance*. Este é o tema do próximo tópico.

COMPLIANCE: PRESSUPOSTOS DE ENTENDIMENTO

Compliance, termo derivativo do inglês (*to comply*), remonta a perspectiva do desempenho de atividades – seja no setor público ou privado – em conformidade com normas e regulamentos internos e externos, visando à mitigação de riscos e à garantia da manutenção e aprimoramento da reputação das entidades que o adotem.

Dessa forma, o *compliance* funciona como um sistema integrador de condutas que visam manter a atuação da empresa (caso se refira ao setor privado) ou a lisura e continuidade da prestação da atividade pública, evitando-se assim a inserção dessas personas nas possíveis situações que resultem em descrédito das organizações, bem como a prevenção à prática de condutas ilícitas.

Nesse sentido, relata Bertocelli (2019, p.37), embora especificadamente ao âmbito privado:

Podemos entender, portanto, que o *compliance* integra um sistema complexo e organizado de 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.

Inicialmente como modelo essencialmente reativo (vide o *Foreign Corrupt Practices Act – FCPA/1977* e o *United States Patriot Act – USPA/2001*), resultante de respostas normativas às calamidades e escândalos em sua grande maioria financeiros, a concepção de aplicação do *compliance* modificou-se gradativamente com o decorrer dos anos, pelo que trouxe à baila a adoção dos modelos preventivos – dentre os quais a transparência se destaca a partir do *Dodd-Frank Wall Street Reform and Customer Protection Act* – e, portanto, a transição do tratamento das circunstâncias causadoras de riscos, visando “prevenir, detectar e corrigir atos não condizentes com os princípios e valores da empresa” (BERTOCCELLI, 2019, p.37) ou mesmo do órgão ou entidade pública em que se aplique determinadas condutas.

No que tange ao Brasil, tratando-se de legislação proveniente do próprio país (não obstante tenha havido compromissos em convenções, tais como as da OCDE, OEA e ONU) – somente mediante a Lei nº 12.846/13, conhecida como Lei Anticorrupção, ocorreu um tratamento mais incisivo e um estímulo à adoção das medidas de *compliance* pelas empresas.

Dada situação, reconhecida por Bertoccelli (2019, p.48), que estatuí um marco normativo para o incentivo da adoção dos programas de *compliance* pelas empresas:

Pelo menos do ponto de vista normativo, é somente a partir da Lei Brasileira Anticorrupção que as empresas com operações no país passaram a reconhecer a necessidade de efetivamente desenvolverem

Programas de *Compliance*, cuja existência poderá amenizar sanções administrativas e/ou judiciais aplicáveis em caso de sua infração, impactando, assim, na dosimetria da pena.

Nessa toada, destaca-se o ato de estar em *compliance*, ou seja, o ato de estar sempre em conformidade com os ordenamentos internos e externos, realizando constante monitoramento dos atos para prevenir e inibir, ainda que parcialmente, incidências de riscos e de abalos reputacionais às empresas e às instituições públicas.

Completando-se ainda este elemento, dada a necessária adequação ao mercado e às exigências operacionais, o *compliance* não se refere tão somente à observância de ordenamentos internos e externos, em que se vale o ensinamento de que “o *compliance* se refira, sobretudo, ao conjunto de esforços voltados a fazer com que uma organização, e seus membros, assumam comportamentos virtuosos ou desejáveis” (ARTESE, 2019, p.477).

Assim, o *compliance* se faz como meio operacional de grande relevo para a organização e funcionamento escorreito das entidades, isso porque a noção de *compliance* não se limita a um setor ou a uma atividade específica, podendo se aprimorar e gerar resultados nas diversas áreas e setores de conhecimento e regulação.

INSTRUMENTOS DE FORMAÇÃO DA CULTURA DE COMPLIANCE

Para se efetivar uma política de *compliance* na empresa ou entidades públicas, diversas medidas são tomadas visando conferir a conformidade e a cultura de *compliance*, ambas de suma importância, seja para a diminuição de riscos (setor privado), seja para prevenção de ilícitos e diminuição de reputação (em ambos os setores).

Nesse sentido, o *compliance* realiza seus objetivos e seus valores, que perfazem o “*risk management, value management, corporate governance, business ethic, integrity codes, codes of conduct, e corporate social responsibility*”¹⁰ (SIEBER, 2013, p.451 *apud* SILVEIRA;

¹⁰ Gestão de riscos, gestão de valores, governança corporativa, ética nos negócios, códigos de integridade, código de conduta, e responsabilidade corporativa social

SAAD-DINIZ, 2015, p.256).

Com efeito, a se deprender dos objetivos e valores supramencionados, percebe-se que ora se apresentam de forma abstrata, (a exemplo do *corporate governance*), ora se apresentam de forma concreta (como os *integrity codes*), de modo que o programa de *compliance* resulta em atividades que por vezes se fazem comuns entre as instituições, mas que, a depender da medida adotada, podem ser moldadas conforme o caráter e especificidade da instituição.

Porém, em que pese a possibilidade de variação na adoção das medidas de *compliance* nos variados ramos e atividades desempenhadas na seara pública e privada, algumas medidas de caráter geral podem ser elencadas, pelo que (SIEBER, 2013, p.458 *apud* SILVEIRA; SAAD-DINIZ, 2015, p.256-257) predica:

- (1) definição e comunicação das finalidades e valores a serem observados pela empresa [política da empresa], análise dos riscos específicos correspondentes nas empresas assim como as determinações e as advertências dos preceitos a serem observados e do procedimento para as empresas e seus empregados;
- (2) fundamentação da responsabilidade do plano de direção mais elevado em relação aos objetivos, valores e procedimento para evitar a criminalidade de empresa; determinação das responsabilidades em relação ao plano intermediário da direção com a criação de uma seção especializada na empresa (a Seção de *Compliance*), assim como o esclarecimento e capacitação [treinamento] dos empregados da empresa;
- (3) criação de um sistema de informação para a descoberta e esclarecimento de delitos, especialmente para o controle interno pessoal e material, deveres de informação, 'sistema de informante' (*Hinweisgebersystem*) para a recepção de informações anônimas, determinação do canal de denúncias para casos suspeitos a serem esclarecidos

(Tradução livre).

(com inclusão da Seção de *Compliance* e também das autoridades estatais) e de adaptações em curso e desenvolvimento posterior dos programas de *compliance*; (4) introdução de controladores externos e controles em relação aos elementos individuais dos programas de *compliance* e avaliação externa dos programas; (5) estabelecimento de medidas sancionatórias internas em face de abusos; (6) criação de estruturas efetivas de incentivo para a realização e desenvolvimento posterior das medidas anteriormente mencionadas.

Assim, mediante aplicação de parte ou até mesmo de todas essas medidas (o que, no último caso, por vezes se torna inviável, dado o dispêndio de recursos humanos e dos custos provenientes de cada medida, principalmente no que tange aos controles e avaliações externos dos programas de *compliance*) – medidas estas que devem ser implementadas juntamente com uma constante (re)análise da efetividade de cada programa –, forma-se ou se implementa no seio da instituição a cultura de *compliance*, isto é, a diretriz e o *modus operandi* dos prestadores da entidade direcionados ao agir em *compliance*, procedendo nas atividades de forma ética com ênfase em ilidir ou prevenir situações de risco.

O PROGRAMA DE COMPLIANCE E A SUA UTILIZAÇÃO NA RECOMPOSIÇÃO DA FRAGILIDADE DOS SETORES PÚBLICOS

Com efeito, dadas as informações nunca dantes reveladas de forma tão contundente em *terrae brasilis* (vide as recentes mensagens vazadas e divulgadas pelos grandes veículos de mídia nacionais), administração e cenário públicos enfrentam uma severa crise de moralidade, crise essa que se projeta de imediato nas instituições deles decorrentes – dado o evidente teor dos interesses pessoais dos integrantes destas –, pois enfrentam agora uma dificuldade a mais na realização de suas atividades, qual seja, o descrédito populacional na lisura e funcionamento adequado do maquinário público.

Informações provenientes de conversas privadas resultaram em uma série de consequências reputacionais nas várias entidades mencionadas nas mensagens (dentre as quais, a Receita e o Ministério Público Federal) o que faz insurgir a necessidade de se promover medidas de resgate da confiança e idoneidade das instituições que desempenham papéis essenciais no setor público brasileiro.

Ademais, a (re)análise de tais conversas funciona, ainda, para repensar não só a composição e forma das instituições, mas também novas formas de mitigar riscos e incorporar na cultura dessas e outras entidades modelos íntegros de conduta dos seus integrantes, de modo a evitar e, finalmente, migrar a “reação” para a “prevenção” dessas atitudes.

Nesse sentido, o *compliance* atua como fator essencial desse *modus operandi*, na medida em que suas ações e monitoramento são fatores essenciais para o desempenho em conformidade não só com os procedimentos externos, como também com os internos, além da evidente conotação ética das ações veiculadas, o que comporta efetivamente a atual situação enfrentada em âmbito nacional.

Nesse ponto, explica Bertoccelli (2019, p.38), que esclarece bem a necessária efetividade dos mecanismos de *compliance*:

Compliance é um sistema materializado por um Programa de *Compliance*, sobre o qual não há sequer que diferenciar a importância de um Programa de *Compliance* e um Programa de *Compliance* “efetivo”. Sem efetividade, não há que se falar em Programa – e sim, mera simulação ou ficção jurídica, o que pode proporcionar danos reputacionais ainda mais graves para quem buscar se valer de tal artifício.

Dessa assertiva, denota-se a grande responsabilidade de implementar um programa de *compliance* robusto e efetivo para reaver a confiabilidade do desempenho das atividades pelo setor público, na medida em que somente um programa de *compliance* robusto irá coibir e antecipar possíveis atitudes ilícitas e contrárias à ética procedimental.

A noção de efetividade em muito se vê elucidada na doutrina de Veríssimo (2017, p.312), que traz o levantamento acerca da aferição da efetividade do mecanismo de *compliance* em duas etapas:

Para medir a efetividade de um programa de *compliance*, Nieto Martín defende a realização de um juízo de idoneidade, tanto no exame de seus aspectos gerais como na determinação da efetividade do programa no fato concreto (criminoso) que foi praticado (teste de idoneidade abstrato-concreto). A primeira parte do teste examina a efetividade em abstrato do programa de cumprimento e sua implementação. O juiz deve examinar, por exemplo, se existia treinamento de empregados, se o canal de denúncias funcionava, se foram impostas sanções disciplinares por violações do código de ética, se existia revisão e adaptação periódica do programa etc. A comprovação da eficácia em abstrato procurará constatar se foram feitos esforços sérios pela direção da empresa para criar uma cultura de legalidade e estabelecer controles apropriados, não se preocupando tanto em ver o que aconteceu no caso concreto.

Ao presente trabalho, faz-se necessária tão somente a análise da primeira parte do teste, haja vista que o exame dos aspectos gerais se realiza pela práxis do funcionamento da entidade, bem como do seu regimento interno.

Portanto, a inferir do predicado pela autora, a reforçar a ideia da implementação do *compliance*, faz-se necessária a sua análise de efetividade mediante constante monitoramento e realização de testes sobre a real eficácia das medidas tomadas, dentre as quais se pode citar a implementação de códigos de conduta (mediante normativos desenvolvidos), código de ética, treinamento dos integrantes da entidade, entre outros.

INTELIGÊNCIA FINANCEIRA E CONTROLE: DO COAF À UIF

O Conselho de Controle de Atividades Financeiras surge diante de um contexto de criminalidade global, termo esse referido por Canestraro (2018, p.137), pois em decorrência da rápida disseminação de informações promovida pelo avanço tecnológico nos meios de telecomunicação, o compartilhamento de dados desembocou em uma maior dinamização nas transações financeiras.

Criado pela Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e de acordo com a redação do art. 14 dada pela medida provisória nº 886, de 2019, o órgão de controle tem por finalidade “disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas nesta Lei, sem prejuízo das competências de outros órgãos e entidades”. Sendo assim, o Coaf passa a ter como principal meio de ação o desenvolvimento de atividades de inteligência financeira, tendo como conceito bem explanado pela Política Nacional de Inteligência - PNI:

[...] atividade que objetiva produzir e difundir conhecimentos às autoridades competentes, relativos a fatos e situações que ocorram dentro e fora do território nacional, de imediata ou potencial influência sobre o processo decisório, a ação governamental e a salvaguarda da sociedade e do Estado.

Assim, como a atividade de inteligência se apresenta com a “especificidade de estar voltada para assessorar decisores nacionais” (SOUZA, 2018, p.7), quando trazida para o âmbito financeiro a relevância de se ter um órgão estruturado como o COAF para desempenhar esse tipo de atividade, torna-se mecanismo fundamental para a saúde fiscal de um país.

Como instrumento possível para a consecução dos seus objetivos de controle, necessita-se da coleta de dados. Para isso, “o COAF poderá requerer aos órgãos da Administração Pública as informações cadastrais bancárias e financeiras de pessoas envolvidas em atividades suspeitas”, bem como “deverá, ainda, coordenar e propor

mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores”, §§ 3º e 2º do art. 14 da Lei nº 9.613, respectivamente.

A partir do exposto acima, a problemática maior centra-se na eventual relativização de um direito fundamental tutelado, que é o direito ao sigilo bancário, pois já que o COAF poderá coletar dados sobre transações financeiras contidas em cadastros mantidos por instituições bancárias, quando uma possível suspeita for levantada, isso “seria uma eventual limitação do sigilo bancário a menor restrição possível dos direitos e garantias fundamentais no âmbito da persecução do crime de branqueamento de capitais” (CANESTRARO, 2018, p.142).

DO COAF À UIF: OS EFEITOS DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM 2019

Inicia-se com a análise de como era a estrutura do COAF, caracterizando sua composição e atribuições. Logo após, a avaliação dos efeitos da Medida Provisória nº 893, dado que esse instituto prevê a possível revogação total do Estatuto do COAF, instrumentalizado pelo Decreto nº 9.663, de 1º de janeiro de 2019. Principalmente, ver-se que o texto da recente medida provisória vem prever uma nova configuração para o conselho, passando a ser uma unidade de inteligência financeira do Banco Central, com novos regramentos e estatuto.

O então chamado COAF era organizado em 6 (seis) outros departamentos. De acordo com o art. 2º do estatuto, tinha-se a estrutura administrativa organizada em a) Plenário; b) Presidente; c) Gabinete; d) Secretaria-Executiva; e) Diretoria de Inteligência Financeira; e f) Diretoria de Supervisão.

O plenário é integrado por servidores públicos com reputação ilibada e de carreira, integrantes de instituições como o Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, entre outros, conforme depreende-se da leitura do art. 3º do Decreto nº 9.663/19.

No texto do estatuto, não há previsão de como serão compostos

os demais departamentos que viriam a apoiar o plenário. Presume-se que, por simetria, deveriam ser compostos por servidores efetivos de carreira que integrem alguma das instituições já referidas.

Dentre as atribuições do plenário, tem-se a competência subsidiária para aplicação de sanções administrativas às pessoas físicas e jurídicas que tenham como atividades principais ou acessórias a captação, intermediação e aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira; a compra e venda de moeda estrangeira ou ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial; custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários, dentre essas sanções administrativas – multas, inabilitação para contratar com a administração pública por prazo determinado, etc. (art. 8º do Estatuto do COAF).

Já à secretaria executiva competem atividades de gestão. A diretoria executiva seria responsável pela recepção e tratamento do intercâmbio de informações que chegam ao órgão, fazendo a gestão dos dados. Por fim, à Diretoria de supervisão competiria basicamente a fiscalização das atividades desempenhadas pelo órgão (art. 10 e seguintes do citado estatuto).

Portanto, ao fim dessa análise, é perceptível a atuação do COAF como um órgão superior, utilizando a classificação dada por Hely Lopes Meirelles, os quais são “órgãos de direção, controle e comando, mas sujeitos à subordinação e ao controle hierárquico de uma chefia; não gozam de autonomia administrativa nem financeira” (MEIRELLES, 2003, *apud* DI PIETRO, 2016, p.649).

Com a recente edição da Medida Provisória nº 893, o Coaf transforma-se em Unidade de Inteligência Financeira, de forma a ser:

Responsável por produzir e gerir informações de inteligência financeira para a prevenção e o combate à lavagem de dinheiro, ao financiamento do terrorismo e ao financiamento da proliferação de armas de destruição em massa e promover a interlocução institucional com órgãos e entidades nacionais, estrangeiros e internacionais que tenham conexão com a

matéria (BRASIL, 2019).

Pela redação do § 1º do art. 2º da MP nº 893, o referido órgão passa a ter seu papel melhor definido, de forma a trazer mais transparência e uma maior integração com entidades fiscalizadoras como a Receita Federal do Brasil, bem como Ministério Público e Polícia Federal, no âmbito de possíveis investigações cujo objeto constitua a lavagem de capitais.

A estrutura do órgão passa a contar com dois departamentos: o Conselho Deliberativo e o Quadro Técnico-Administrativo (art. 4º), sendo que o Conselho será composto:

Pelo Presidente da Unidade de Inteligência Financeira e por, no mínimo, oito e, no máximo, quatorze Conselheiros, escolhidos dentre cidadãos brasileiros com reputação ilibada e reconhecidos conhecimentos em matéria de prevenção e combate à lavagem de dinheiro, ao financiamento do terrorismo ou ao financiamento da proliferação de armas de destruição em massa (BRASIL, 2019).

Dado que o órgão passou a integrar a estrutura do Banco Central, o seu regimento interno – antigo estatuto – dependerá de aprovação pela Diretoria Colegiada do BACEN (art. 10), assim como a designação dos conselheiros será feita pelo presidente da referida agência reguladora.

Com a mudança proposta pela referida medida provisória, é possível concluir que o antigo COAF passa de um órgão superior para um órgão subalterno, já que se achará subordinado “hierarquicamente a órgãos superiores de decisão, exercendo principalmente funções de execução” (MEIRELLES, 2003, *apud* DI PIETRO, 2016, p.649). Em primeiro plano, parece ter havido uma perda de autonomia por parte do COAF, pois agora sua estrutura, atribuições e limites de atuação estarão definidos pelo seu regimento interno, que será aprovado pela diretoria executiva do BACEN.

DEBATE SOBRE A MUDANÇA DE SUBORDINAÇÃO

Com a recente revogação do Estatuto do COAF pela MP nº 893, o alcance do referido órgão passa-se à indefinição, até que se aprove o novo regimento interno. Críticas começam a surgir, devido às drásticas mudanças na estrutura do órgão, a exemplo da fala de Adrienne Senna a qual foi a primeira presidente do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), entre 1998 e 2002, em entrevista ao jornal *Correio Braziliense*:

Essa Medida Provisória é um absurdo. O mais grave é que revogaram o artigo 16, um dos mais importantes para o combate à lavagem de dinheiro. A Lei 9.613 estabelece que a composição do órgão tem que ser de servidores efetivos, de reputação ilibada e reconhecida competência entre integrantes do quadro efetivo do BC, CVM, Susep, da Procuradoria da Fazenda, Receita, órgãos de inteligência, PF, Itamaraty e por indicação dos ministros de Estado. A pessoa que passa por lá tem acesso e aprende muita coisa. Dependendo de quem for, pode sair de lá um criminoso financeiro ou coisa pior (CORREIO BRAZILIENSE, 2019).

Percebe-se a preocupação no que diz respeito a como serão os critérios estabelecidos pelo novo regimento do órgão, dado que antes a exigência legal era por servidores de carreira, integrantes dos mais diversos órgãos e agências reguladoras do alto escalão da administração pública federal, o que de certa forma afastava a ideia do uso político do órgão.

A contrapor a opinião da especialista, no que diz respeito ao desvio da finalidade do órgão, de forma a torná-lo objeto de barganha política, vem o próprio presidente do Banco Central – Campos Neto – afirmar que a intenção da MP nº 893 não é politizar o COAF, “pelo contrário, é deixá-lo mais técnico”, declaração dada em sede, audiência pública na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal.

Como objetivo para a subordinação do COAF/UIF ao BACEN, a exposição de motivos da MP nº 893 afirma que é para:

[...] favorecer aproveitamento eficiente da capacidade técnica já disponível na autoridade monetária para lidar com matérias especializadas que guardam relação, em muitos aspectos, com a temática da PLDFTP, bem assim com o tratamento de grandes volumes de informação financeira mediante o emprego de ferramentas de inteligência artificial (BRASIL, 2019).

Assim sendo, o Coaf poderá dispor de um corpo técnico oferecido pelo BACEN, bem como se utilizar dos recursos tecnológicos que a instituição dispõe, como a inteligência artificial para a análise de grandes volumes de informação financeira, supostamente aumentando a eficiência do órgão. A exposição de motivos da MP nº 893 advoga também como fator positivo para a mudança de subordinação:

[...] a autonomia conferida ao BCB e a perspectiva de fortalecimento da sua moldura jurídico-formal, nos termos do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 112, de 2019, de iniciativa do Governo, contribuirá significativamente para o aperfeiçoamento dos padrões de governança do órgão central do País em matéria de PLDFTP, conferindo maior respaldo para que se tenha por assegurada a adoção de critérios objetivos para a produção de inteligência financeira a seu cargo (BRASIL, 2019).

Em suma, o que se vê são elucubrações acerca dos possíveis desdobramentos que a Medida Provisória poderá desencadear, sendo que a principal preocupação se dá no âmbito da estrutura que o órgão passará a dispor. A produção científica a respeito do assunto ainda é muito escassa – quase zero – pois se trata de uma mudança estrutural provisória, dependendo de aprovação pelo Congresso

Nacional e, muito recente, sendo as informações mais assemelhadas a conjecturas que análise científica propriamente dita.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O questionamento que pode ser feito, à luz da LGPD, em primeiro lugar, é se a Unidade de Inteligência Financeira, mantendo o escopo do antigo COAF, submete-se ao regime atual de proteção de dados, porquanto órgão de combate à criminalidade financeira.

A resposta parece ser positiva: a despeito da finalidade do órgão, os dados por ele tratados não necessariamente implicam em situações que envolvam a segurança pública, nos termos do art. 4º, inc. III da Lei Geral de Proteção de Dados. Ao fim e ao cabo, COAF/UIF lidam com informações financeiras, distinção que transparece nas filiações do órgão ao longo das suas transformações legislativas: à exceção do brevíssimo período da Medida Provisória 870, de janeiro a junho de 2019, esteve sempre sob a tutela do Ministério da Fazenda, agora Ministério da Economia.

Não há como deduzir que todas estas informações se conectam a atividades criminosas. Sequer são a maioria do seu volume. Portanto, é dever da nova Unidade de Inteligência Financeira observar os ditames da LGPD no que diz respeito à proteção de dados tratados pela Administração Pública.

A crítica, contudo, diz respeito à nova filiação do COAF/UIF. Não custa lembrar a possibilidade sempre circundante da autonomia do Banco Central. Não há como prever que uma eventual autonomia do BACEN aconteça apenas no âmbito operacional, o que coloca em xeque as limitações impostas pela LGPD ao compartilhamento de dados pela Administração Pública.

No período de polêmicas, ressalte-se, o COAF chegou às mãos, ainda que brevemente, do Ministério da Justiça, que já tem sob seus domínios os dados coletados pelos órgãos de segurança pública. Sem dúvida, um desafio e tanto para o cumprimento das regras de tratamento de dados.

Como se vê, para além da discussão da efetividade e força política do COAF/UIF, qualquer cenário analisado para o seu funcionamento remete à fragilidade da proteção dos dados de todos nós, cidadãos

brasileiros. Não são quaisquer dados, é a totalidade dos dados financeiros da totalidade de um povo.

Um programa de *compliance* decente surge, então, como alternativa de controle administrativo, político e social, para uma relação tão sensível como é o caso da proteção de dados sob tratamento da Administração Pública, quando mais sobre dados de todas as transações financeiras de toda a população.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 9.663, de 01 de janeiro de 2019. Aprova o Estatuto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – Coaf. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Decreto/D9663.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Marco Civil da Internet. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12965.htm>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019. Conversão da Medida Provisória nº 870, de 01 de janeiro de 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.853, de 08 de julho de 2019. Altera a Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, para dispor sobre a proteção de dados pessoais e para criar a Autoridade Nacional de Proteção de Dados; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13853.htm#art2>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613.htm>. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Medida Provisória nº 893, de 19 de agosto de 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv893.htm>. Acesso em: 01 set. 2019.

CANESTRARO, Anna Carolina. Compartilhamento de dados e persecução do crime de branqueamento de capitais no âmbito dos paraísos financeiros. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, a. 22, n. 35, 2018.

CARVALHO, André Castro; et al. *Manual de Compliance*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DIANNI, Cláudia. Mudanças no Coaf podem afetar cooperação internacional contra o crime. Disponível em: <https://www.correio-braziliense.com.br/app/noticia/politica/2019/08/28/interna_politica,779485/mudancas-no-coaf-podem-afetar-cooperacao-internacional-contra-o-crime.shtml>. Acesso em: 29/08/2019.

INSTITUTO DE TECNOLOGIA E SOCIEDADE – ITS (Rio de Janeiro). *Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) e Setor Público: Um guia da Lei 13.709/2018, voltado para os órgãos e entidades públicas*. Rio de Janeiro: ITS, 2019. Disponível em: <<https://itsrio.org/wp-content/uploads/2019/05/LGPD-vf-1.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2019.

PINHEIRO, Patrícia Peck. *Proteção de dados pessoais: comentários*

à Lei nº 13.709/2018 (LGPD). São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SIEBER, Ulrich. Programas de compliance no direito penal empresarial: um novo conceito para o controle da criminalidade econômica. Tradução por Eduardo Saad-Diniz. In: Oliveira, William Terra *et al.* Direito penal econômico: estudos em homenagem aos 75 anos do professor Klaus Tiedmann. São Paulo: LiberaArs, 2013.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. Compliance, direito penal e lei anticorrupção. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUZA, Delanne Novaes de. Inteligência econômica de estado: necessidade estratégica para o Brasil. Revista Brasileira de Inteligência. Brasília: Abin, n. 13, dez. 2018.

VERÍSSIMO, Carla. Compliance: incentivo à adoção de medidas anticorrupção. São Paulo: Saraiva, 2017.



IMPORTÂNCIA DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DO ISSQN, PARA EVITAR ATOS DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA: MUDANÇAS PROVOCADAS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

Roseli Matias^{II}

INTRODUÇÃO

A tributação é um fenômeno, político e social, positivado pelo Estado, para o cidadão, compulsoriamente, contribuir com a arrecadação fiscal no desempenho da função estatal.

Neste contexto, em nome do princípio da solidariedade social, a contribuição tributária decorre do dever, imposto pela Constituição Federal de 1988 e por lei infraconstitucional, dos cidadãos custearem a atividade estatal, na medida de suas capacidades.

A Constituição Federal de 1988 estabelece as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dispõe, em seu artigo 156, sobre as competências dos Municípios e do Distrito Federal, para instituição e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

No ordenamento jurídico tributário brasileiro, a Lei

II Roseli Matias. Advogada. Exercendo o cargo de Procuradora Geral do Município de São José da Laje/AL. Especialista em Direito Tributário, UNIDERP. Mestra em Direito Tributário, UNICAP. Membro do Grupo Política e Tributação – CNPq. Sócia da ABDF e da Internacional Fiscal Association – IFA.

Complementar n. 116/2003 surgiu tendenciosa a regulamentar e a pacificar as discussões sobre referenciado imposto. Contudo, o seu regime jurídico e sua lista anexa, a qual elenca os serviços passíveis de tributação, não foram capazes de resolver todos os problemas inerentes à tributação sobre serviços.

A regra matriz de incidência do ISSQN, disposta na Lei Complementar n. 116/2003 e em sua lista anexa, sempre foi alvo de grandes discussões doutrinárias e jurídicas, diante sua complexidade teórica e prática. Dentre as celeumas aqui afirmadas, destacam-se a interpretação quanto ao critério material da regra matriz de incidência tributária e a definição do conceito de serviço.

Em 30 de dezembro de 2016, a Lei Complementar n. 116/2003 foi alterada pela Lei Complementar n. 157/2016. O cerne da situação aqui tratada versa sobre a alteração ora assimilada já no próprio título deste artigo: ato de improbidade administrativa.

A Lei Complementar n. 157/2016 estabelecera parâmetros para práticas fiscais, com a limitação da alíquota mínima de 2% (dois por cento) do ISSQN, mesmo em casos de isenções fiscais, com poucas exceções, sob pena de sanções previstas na Lei n. 8.429/92 (com nova redação dada pela Lei Complementar n. 157/2016), conhecida como Lei de Improbidade Administrativa. Nesse contexto, o Fisco municipal e, em especial, as empresas contribuintes de ISSQN necessitam adotar mecanismos de compliance, para obedecer, com eficiência e integridade, a essas normas jurídicas.

COMPETÊNCIAS PARA INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

A Constituição Federal de 1988 não cria tributos, o que faz é estabelecer competências tributárias. Neste norte, a Carta Magna confere a cada ente público sua competência para instituir tributos.

O artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, atribui competências para instituição do ISSQN, nestes termos: “compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 156, II, definidos em Lei Complementar”.

Ora, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a competência tributária do Município para instituir o ISSQN, apresenta limitações

sadias: impossibilita o conflito com competência estadual e determina obediência à lei complementar.

A importância de uma lei complementar para definir os serviços que podem sofrer a incidência do ISSQN se dá, também, pela razão de se evitarem conflitos de competência entre Estados e Municípios, relativamente ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS, nos moldes de competências delimitadas pela Constituição Federal de 1988.

O ICMS é um imposto estadual que incide, além da circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços. Contudo, a incidência se limita aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de cargas/pessoas e aos serviços de comunicação.

Nesta diretriz, posiciona-se Sacha Calmon (1993, p.11): “A Constituição reservou os serviços de transporte não estritamente municipais e comunicações aos Estados que os tributa com o ICMS e atribuiu aos Municípios os serviços de qualquer natureza, inclusive os de transporte municipal”.

Hierarquicamente, a tributação sobre serviços recebe guarida no texto constitucional, o qual estabelece aos Municípios, Estados e Distrito Federal competências para instituir impostos incidentes sobre a prestação de serviços.

Nessa estrutura, constitucionalmente construída, compete: aos Estados e ao Distrito Federal a exclusividade para tributar, além dos serviços de transportes interestadual e intermunicipal, os serviços de comunicação; aos Municípios a incumbência para tributar serviços de qualquer natureza, desde que não adentrem a competência dos Estados, do Distrito Federal e obedeçam aos ditames de Lei Complementar.

A Lei Complementar de que trata a Constituição de 1988, atualmente, é a LC n. 116/2003, com alterações dadas pela LC n. 157/2016. Os serviços passíveis de tributação pelo ISSQN estão dispostos na lista anexa a LC n. 116/2003.

Ainda neste rol de temáticas discutidas, não se vislumbra violação ao princípio da isonomia o fato dos preceitos normativos delineados, na lista anexa à LC n. 116/2003, ser uma escolha política, por ser

objeto de escolha do legislador em detrimento de outrem. A isonomia é ferida quando duas situações, ambas com identidade de caráter, recebem tratamentos distintos.

Sobre a incidência do ISSQN, presenciam-se, além das celeumas acima apresentadas, discussões acerca do momento de ocorrência do fato gerador. Entende-se ocorrer o seu fato gerador no momento da efetiva prestação do serviço e não da mera contratação.

Oportunamente, para uma proveitosa compreensão do ISSQN, far-se-á necessária a definição do conceito de serviço.

DEFINIÇÃO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

A fim de definir o conceito de serviço, não olvidando ser uma expressão linguística com diversos significados, a escolha se dá pelo posicionamento de José Borges (2010, p.11), veja-se:

O ISSQN se apresenta como imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços assim entendidos como bens imateriais, onde se pressupõe, necessariamente, a presença de um prestador e a presença de um tomador de serviços (destaques da transcrição).

Do entendimento acima transcrito, é possível fazer diferenciações entre noções de dar e fazer, distinguindo-as pela natureza preponderante. Dar significa entregar algum bem, enquanto fazer significa realizar uma atividade. Logo, prestar um serviço significa realizar uma atividade.

A lista anexa a LC n. 116/2003, com alteração dada pela LC n. 157/2016, disciplina as modalidades de serviços passíveis de incidência do ISSQN.

Em que pese o rol elencar, de modo expreso, diversas modalidades de serviços, os limites da noção de serviço não merecem ser esquecidos, tendo em vista que o legislador desejou, quando da importação deste conceito do direito privado, certamente, a melhor técnica

interpretativa.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172/1966, norma anterior à Constituição Federal de 1988, recepcionado com status de lei complementar, mas originariamente entrado em vigor como lei ordinária, em seu art. 110, dispõe que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A LC n. 116/2003 pretende corroborar com o princípio da segurança jurídica, uma vez que a descrição de serviço, regra geral, está alicerçada expressamente no texto delineado em sua lista anexa.

A segurança jurídica pretendida pelo constituinte e legislador, aqui entendida esta como a positivação contida na lei complementar acima referida e em suas alterações, entra em choque com interpretações jurídicas controversas. Não se pode descartar a possibilidade de que o serviço disposto na lista anexa consista em uma prestação não preponderante ou, regra geral, uma atividade de não fazer.

Complica a interpretação sobre o conceito de serviço quando estamos diante de obrigações mistas, com prestações concomitantes de dar e de fazer. Nestas situações, importante analisar o objetivo final da prestação: serviço ou fornecimento de bem?

Sobre a discussão, vejamos ementa de dois precedentes:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MUNICÍPIO DE CONSELHEIRO LAFAIETE. ISS. LOCAÇÃO/CESSÃO DE BENS MÓVEIS. OBRIGAÇÃO DE DAR E NÃO DE FAZER. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 31, DO STF. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

LEI N. 6.019/74. INCIDÊNCIA.

- Nos termos da Súmula Vinculante n. 31 do STF, não incide o ISS na hipótese de locação/cessão de bens móveis, por se tratar de obrigação de dar e não de fazer.

(AC 10183110034646004 MG, Câmaras Cíveis / 1ª CÂMARA CÍVEL, Publicado em 03/06/2015, julgado em 24 de Maio de 15, Relator: Alberto Vilas Boas).

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie.

(STF - AI: 803296 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 09/04/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: DJE-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013).

Quando esta situação é levada à evidência nos tribunais pátrios, precedentes vêm se firmando no sentido de que é necessário distanciar a atividade preponderante da acessória: dar ou fazer? Feita a identificação do serviço como atividade preponderante, o ISSQN passa a incidir sobre esta atividade.

Embora complexo, com críticas pela doutrina, não se pode deixar de debater, em virtude da dinâmica dos processos de modernização e globalização, a possibilidade de um eventual serviço consistir em uma obrigação, também, de não fazer. É preciso, diante de uma situação possível dessa, analisar o caso concreto, a fim de identificar a natureza da preponderância.

No mais, a incidência do ISSQN exige a onerosidade do serviço. Não se admite a tributação sobre serviços gratuitos. Sem onerosidade,

não há como fixar preço; logo, não há como definir a base de cálculo.

Como exemplo de tantos outros precedentes, a 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco firmou seu entendimento pela não incidência de ISSQN sobre serviços gratuitos, note-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DA CAUSA DE PEDIR. REJEITADA. MÉRITO. TAXA DE ADESÃO NOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO DE CONDOMÍNIO FECHADO. BASE DE CÁLCULO DO ISS. POSSIBILIDADE. REEXAME NECESSÁRIO PROVIDO. REFORMA DA SENTENÇA. PREJUDICADOS OS APELOS. DECISÃO UNÂNIME.

É cediço na jurisprudência pátria que mesmo os contratos de prestação de serviço, para que haja a incidência do ISS, faz-se necessário o cunho econômico da atividade desenvolvida, ainda que indiretamente. In casu, não se trata de prestação de serviço gratuito, pois este é caracterizado pela inexistência de preço, o que não ocorre no caso em testilha.

(REEX 2268100 PE, 2ª Câmara de Direito Público, Publicação em 13/06/2013, Julgamento em 6 de Junho de 2013, Relator: José Ivo de Paula Guimarães).

Por sua vez, a 18ª Câmara de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça – STJ manteve entendimento complacente ao acima transcrito, a saber:

EMENTA: AÇÃO ANULATÓRIA ISS SERVIÇOS NOTARIAIS APELAÇÕES INTERPOSTAS POR AMBAS AS PARTES APLICAÇÃO DO ART. 9º DO DL 406/68 ALÍQUOTA FIXA INADMISSIBILIDADE NÃO APLICAÇÃO

DO ART. 150, III, C, CF EM RAZÃO DE POSTERIOR À LEI QUE REGE A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTO NÃO OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO NÃO INCIDE ISS SOBRE SERVIÇOS GRATUITOS NEGADO PROVIMENTO AOS RECURSOS. (TJ-SP - APL: 17019820108260372 SP 0001701-98.2010.8.26.0372, Relator: José Luiz de Carvalho, Data de Julgamento: 29/11/2012, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 04/12/2012).

A seguir, passa-se a analisar ato de improbidade administrativa, conforme previsão na Lei Complementar n. 157/2016.

A EXPANSÃO DAS HIPÓTESES DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA, DADA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

A LC n. 157/2016 ampliou o rol de condutas de improbidade administrativa, com alteração da LC n. 116/2003 e da Lei n. 8.429/92. A definição de improbidade administrativa é dada pela legislação de regência, Lei n. 8.429/92.

Tratar de improbidade administrativa chama atenção, em especial, dos gestores públicos, pela severidade das típicas sanções, dentre as quais a de natureza eleitoral: inelegibilidade por até oito anos, nos moldes da Lei Complementar n. 64/1990, com alterações dadas pela LC n. 135/2010, como se vê a seguir.

Antes da edição da LC n. 157/2016, eram três as hipóteses de improbidade administrativa previstas na Lei n. 8.429/92: dano ao erário; enriquecimento ilícito; e violação aos princípios da administração pública.

Agora, com o seu advento normativo, fora incluída a quarta hipótese no Capítulo II da Lei n. 8.429/92, em Seção II-A, que trata dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário, a saber: concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário. Assim, notem a Lei n. 8.429/92:

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Produção de efeito) (destaques da transcrição) (BRASIL, 1992, p.6).

Com essa novel previsão legislativa, os gestores públicos municipais, que incidirem na violação do preceito normativo acima transcrito, estarão sujeitos às penalidades de: perda da função pública; suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos; e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

A previsão deste novo tipo de improbidade, na forma em que está organizado na Seção II-A do Capítulo II, demonstra semelhança do ato com aqueles atos que provocam dano ao erário.

Acredita-se que o legislador, em que pese semelhança entre as condutas, quis destacar, em seção própria, a situação de concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário, por entender que o fenômeno da guerra fiscal gera nocividade para além de prejuízos materiais e morais da administração pública.

Como dito anteriormente, aqui se reitera: guerra fiscal pode provocar, além de desigualdades ao processo de desenvolvimento social, econômico e ambiental do país, concentração de renda e de políticas públicas sem possibilitar amadurecimento técnico e educacional.

Antes de passar a ser uma conduta ímproba, a concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário não gerava, regra geral, sanções pessoais à figura do gestor público. Tal inovação, reverberada pela LC n. 157/2016, apresenta-se necessária para tentar inibir a prática de guerra fiscal.

Chama atenção o texto do art. 10-A da Lei n. 8.429/92, oportunamente aqui transcrito: “configura ato de improbidade não só a conduta ativa do agente público, como, também, sua conduta omissiva”.

Somadas as sanções dispostas no artigo 12, IV, da Lei n. 8.429/92, acrescida pela LC n. 157/2016, temos, neste sentido, a inclusão do

artigo 8º- A na LC n. 116/2003:

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 2016, p.2).

Veja-se, assim, que as penalidades, as quais dispostas no artigo acima transcrito, resultam da fusão das punições previstas na Lei de Improbidade Administrativa, acrescida da sanção de “pagamento de multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido”, nos moldes do artigo 12, inciso IV.

Com isso, firma-se que a pretensão do legislador fora criar uma sanção específica, fundindo penas graves e proporcionais, para evitar penalidades idênticas às já previstas para os demais atos de descumprimento dos princípios da administração pública, dano ao erário ou enriquecimento ilícito.

Oportunamente, ressalta-se que essa novel previsão exige conduta dolosa para poder configurar ato de improbidade administrativa, não sendo possível a modalidade culposa.

Segundo precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o ato de improbidade administrativa culpososó é punido se existir expressa previsão legal, como é a situação do art. 10 da Lei n. 8.429/92. Neste diapasão, seguem abaixo a transcrição da norma legal e um precedente do Superior Tribunal de Justiça:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente (...)

Neste mesmo contexto, o precedente:

EMENTA: PROCESSUAL. ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. CONTRATAÇÃO DE SERVIDOR SEM CONCURSO PÚBLICO. DOLO GENÉRICO CONFIGURADO. REVISÃO. SÚMULA 07/STJ.

(STJ - REsp: 1307085 SP 2011/0281587-9, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 02/05/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2013).

Logo, para fins de punição do ato de improbidade administrativa, com exceção do art. 10 da Lei n. 8.429/92, o núcleo da questão é o dolo. No caso em estudo, dolo seria a intenção de conceder incentivos fiscais de ISSQN a quem do permitido legalmente.

Vale ressaltar que o ato de improbidade administrativa pode recair sobre o contribuinte beneficiado, nos moldes do art. 3º da Lei n. 8.429/92, a saber: “As disposições desta lei são aplicáveis, no que couber, àquele que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta”.

Isso chama atenção para a necessidade de adequação das alíquotas do ISSQN e outros benefícios fiscais, sob pena de responsabilidades severas ao administrador público e ao contribuinte que com ele atuar. De acordo com o art. 10-A da Lei de Improbidade, os atos omissivos, uma vez presente o dolo, também, são passíveis de sanções.

Dentre as novidades incorporadas pela LC n. 157/2016 a Lei de Improbidade Administrativa, merece atenção à legitimação ativa da ação civil pública por ato de improbidade, veja-se:

Art. 17. A ação principal, que terá o rito ordinário, será proposta pelo Ministério Público ou pela pessoa jurídica interessada, dentro de trinta dias da efetivação da medida cautelar.

§ 13. Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica interessada o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que tratam o § 4º do art. 3º e o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 1992, p.5).

Ora, não só é pessoa interessada, nos termos desta lei, o Município ou Distrito Federal em que ocorre o ato de improbidade ou onde se sofre prejuízo. Neste sentido, considerando serem os Municípios e o Distrito Federal os entes tributantes do ISSQN, é de se afirmar que estes entes possuem legitimidade ativa para propositura da ação em face de agentes públicos de outros Municípios que concedam isenções ou outros benefícios fiscais, uma vez que se sentirem prejudicados com tais atos, sob pena de postergação de eventual guerra fiscal instalada.

Pelo analisado, as novas disposições contidas na Lei n. 8.429/92 e na LC n. 116/2003, introduzidas pela LC n. 157/2016, ao passo em que trazem severas sanções administrativas e financeiras para os gestores públicos ímprobos e contribuintes beneficiados, foram medidas consideradas necessárias pelo legislador para frear as rechaçadas guerras fiscais entre Municípios, no tocante à tributação do ISSQN.

De toda sorte, as empresas contribuintes do ISSQN precisam fazer do compliance tributário uma prática rotineira de organização tributária. Noutras palavras, adotar, de modo efetivo, um conjunto de disciplinas para fazer cumprir as regras de benefícios fiscais impostas pela Lei Complementar n. 157/2016.

A IMPORTÂNCIA DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

A Lei n. 12.846/2013, chamada de Lei Anticorrupção, ao estabelecer a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira, representa avanço no incentivo a medidas de organização tributária.

Do ponto de vista fiscal e tributário, a vida de uma empresa brasileira, sem embargos de dúvidas, requer muitos cuidados.

Para além da compulsoriedade e elevadas alíquotas dos tributos, o procedimento fiscal, composto pela identificação do fato gerador, apuração do cálculo, efetivo pagamento das espécies tributárias e cumprimento de obrigações acessórias, é demais complexo e exige participação profissional multidisciplinar, implantação de sistemas informatizados e atualização constante das equipes responsáveis por estes procedimentos.

Dito isso, resta evidente que o compliance tributário não se resume a uma ação pontual, por prazo certo e determinado; ao contrário, deve integrar o cotidiano das empresas.

Na área fiscal, o compliance tem por objetivo avaliar, organizar e atuar os procedimentos fiscais da empresa, tudo em conformidade com as normas jurídicas de regência.

A palavra compliance tem origem inglesa - “*to comply*”, que traduzida significa cumprir uma norma: agir obedecendo a regras, comandos.

O compliance tributário merece destaque porque direciona empresas a (r)estruturarem adequadamente sua área fiscal. Além da apuração e pagamento dos tributos, são muitas as obrigações acessórias a cumprir. Nesse cenário, uma interação entre os setores contábil e jurídico apresenta-se imprescindível para acompanhar, tempestivamente, as mudanças tributárias.

O compliance tributário se apresenta como uma ferramenta de diagnóstico fiscal das empresas, implantado e executado por uma equipe com conhecimento técnico e dotada de proatividade, a fim de monitorar as ações fiscais e reduzir os riscos da atividade empresarial junto ao Fisco, por meio do devido enquadramento normativo e cronograma de ações tempestivas.

Ademais, as ações desenvolvidas dentro do programa de compliance tributário favorecem as exigências de mercado. Exemplo: empresas nacionais e multinacionais, adotantes de programas de compliance, certamente não firmarão parcerias com outras empresas desatentas à cultura de mapeamento de integridade.

Uma empresa, antes de firmar relações societárias, deve procurar conhecer objetivamente se as condutas empresariais em voga estão de acordo com as exigências legais.

Por meio da análise do histórico empresarial, é possível compreender se há riscos no que diz respeito à corrupção e outras práticas que possam prejudicar patrimônios físico e moral.

Em linhas gerais, o compliance tributário no cotidiano do ISSQN, compreendido como o dever de estar em conformidade e fazer cumprir Constituições Federal, Estaduais, Leis Orgânicas, Leis Infraconstitucionais e atos administrativos, procurando, desta feita, evitar riscos atrelados às questões tributárias, abarca uma série de atividades, além do pagamento do tributo, como: guarda de arquivos digitais; controle dos XML; monitoramento de CNDs; auditoria; e cruzamento de escriturações.

Cumpre destacar que, o ponto central do compliance tributário deve ir muito além de entregar os documentos necessários no prazo legal e os arquivar. O mais importante é a qualidade das informações prestadas. Do ponto de vista do ISSQN, as legislações tributárias aqui comentadas provocam desorientações ao próprio Fisco, assim como ao contribuinte e ao poder judiciário.

Com a vigência da Lei Complementar 157/2016, a percepção das empresas, quanto à vedação de concessão de benefícios fiscais para alíquota do ISSQN inferior à mínima de 2% (dois por cento), revela-se impactante para sua organização fiscal.

Esse impacto deve caminhar junto com a recusa da empresa em receber quaisquer benefícios fiscais que contrariem a alíquota mínima, resguardadas as exceções já relatadas, sob pena de cometimento de ato de improbidade administrativa, com as cominações das penalidades cabíveis.

Se por um lado tal vedação legal reforça a complexidade do sistema tributário brasileiro, por sua vez, serve de parâmetro para evitar

guerras fiscais entre Municípios.

Sendo uma matéria com certo grau de complexidade e punições severas, oportuna se faz a relevância dos profissionais envolvidos na elaboração e execução do compliance tributário de uma empresa.

Cada vez mais, as áreas consultivas, contábeis e jurídicas assumem papel estratégico para redução de custos nas empresas e redução de riscos quanto ao descumprimento de obrigações tributárias.

A obediência aos ditames da Lei Complementar n. 157/2016 agregará valor à empresa, favorecendo um propício posicionamento no mercado.

Para a estruturação de um programa de Compliance Tributário no ambiente interno de uma empresa contribuinte de ISSQN, a realização de sete condutas é imprescindível: comprometimento; diagnóstico; implantação contínua; metas; monitoramento; avaliação e correção. A partir do momento em que o cenário fiscal da empresa for objetivamente conhecido, outras medidas poderão ser efetivadas.

Por sua vez, o envolvimento do Fisco municipal em programas de compliance não pode ser pequeno, uma vez que os gestores municipais também estão sujeitos às penas previstas na Lei de Improbidade Administrativa.

Com dificuldades constantes de relacionamentos, muitas provocadas por normas legais capazes de confundirem até os especialistas mais experientes, como é o caso da Lei Complementar n. 157/2016, o Fisco e os contribuintes precisam atuar de forma organizada e com integridade.

Objetivando uma gestão fiscal eficiente, o Fisco tende a investir, cada vez mais, recursos tecnológicos para instrumentalizar seus atos. As novas tecnologias favorecem a fiscalização tributária, para combater a falta de compliance tributário.

Vale registrar, contudo, que as empresas, independente da atuação do Fisco, precisam compreender os benefícios que o compliance tributário pode trazer para suas organizações.

O compliance tributário, sendo o conjunto de ações que garante conformidade nos tributos a serem pagos e documentações a serem entregues, possibilita uma revisão das informações que serão prestadas ao Fisco, com identificação e retificação prévia de eventuais erros

que possam gerar multas e juros.

Nesse cenário, a inteligência fiscal demanda atenção ao compliance tributário, para adoção de metodologias corretas de apuração do ISSQN e obrigações acessórias correlatas. Esta prática é importante para o contribuinte permanecer de acordo com as normas vigentes do ISSQN.

O compliance tributário, se feito com o foco da equipe tributária e contábil, pode, inclusive, reduzir os custos da empresa, por conta da não incidência de multas, juros e das penalidades previstas na Lei n. 8.429/92, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa – LIA, com as alterações dadas pela Lei Complementar n. 157/2016, além de melhorar o seu posicionamento no mercado, por atuar pautando ações com foco na integridade corporativa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há dúvidas da aparente pretensão do legislador complementar em tentar acabar com a guerra fiscal entre Municípios, no que concerne à tributação do ISSQN. Neste sentido, normas rigorosas para apenarem os que malversarem as regras instituídas foram aprovadas.

Discutir as novas regras criadas pela LC n. 157/2016, como a fixação da alíquota mínima do ISSQN em 2% (dois por cento) e a compreensão de benefícios fiscais abaixo desse percentual como sendo ato de improbidade administrativa, importa ressaltar, ainda que de forma sumária, que as inovações normativas vão muito além da definição de um piso de incentivos/benefícios fiscais e aplicações de sanções graves aos gestores municipais que agirem com desobediência.

Este estudo conclui, sem pretensão de fazer constatações sobre a inconstitucionalidade de preceitos normativos analisados, que a LC n. 157/2016 introduziu alterações na LC n. 116/2003 e na Lei n. 8.429/92, na tentativa de limitar o poder de tributar, por meio da regulamentação do percentual mínimo da alíquota do ISSQN e de sanções administrativas e políticas, em benefício de uma sociedade mais igualitária do ponto de vista socioeconômico, sem prejuízo dos efeitos positivos e multiplicadores desta.

Assim, pela legislação desenhada para tributação do ISSQN dentro dos limites legais de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento),

com suas consequências penosas, e por todo o cenário montado para uma sociedade mais igualitária, far-se-ão necessárias, por parte dos gestores públicos municipais e do Distrito Federal, providências preventivas à produção integral dos efeitos da LC n. 157/2016, vez que o referido tributo está sujeito a lançamento por homologação.

Por vezes, diante o exposto, as empresas contribuintes de ISSQN devem recusar a tributação de alíquota aquém de 2% (dois por cento), salvo se prestadoras dos serviços elencados nos itens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a LC n. 157/2016, por se encontrarem acobertadas, nestes últimos casos, por exceções a alíquota mínima.

Para tanto, no âmbito institucional e corporativo, precisarão implantar compliance tributário, para fazer cumprir as normas legais e regulamentares, sem prejuízo das políticas internas estabelecidas para as atividades empresariais, bem como evitar ou detectar e tratar os infortúnios que possam existir.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense, 11ª Ed Rio de Janeiro: 2003.

BORGES, José. O ISS ao Alcance de Todos. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe

sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto de arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010. Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de

2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. 1ª Câmara Cível. AC 10183110034646004. Relator: ALBERTO, Vilas Boas. Publicado no DJ de 03/06/2015. Julgado em 24 de maio de 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. AI: 803296 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 09/04/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013). Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. REEX 2268100 PE, 2ª Câmara de Direito Público, Publicação em 13/06/2013, Julgamento em 6 de junho de 2013, Relator: José Ivo de Paula Guimarães.). Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. REEX 2268100 PE, APL: 17019820108260372 SP 0001701-98.2010.8.26.0372, Relator:

José Luiz de Carvalho, Data de Julgamento: 29/11/2012, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 04/12/2012. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. AI: 332468720108170001 PE 0017671-42.2010.8.17.0000, Relator: Luiz Carlos Figueirêdo, Data de Julgamento: 21/12/2010, 7ª Câmara Cível, Data de Publicação: 04/12/2012. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1307085 SP 2011/0281587-9, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 02/05/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2013. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à constituição de 1988: Sistema Tributário. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. Nota Técnica nº 08/2017 – Orientações acerca da Nova Lei do ISS. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/biblioteca>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.

DE JESUS, Damásio. Direito Penal. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2003.
MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 3ª Edição. Malheiros Editores, 2010.

SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA. Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira - Dados do IRPF 2015/2014. Disponível em: <<http://www.spe.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2017.



O COMPLIANCE FISCAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ESTRATÉGIAS PARA A SOBREVIVÊNCIA DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Larissa Rocha Jorge¹²

Maria Paula Medeiros Gonçalves¹³

Sulamita Escarião da Nóbrega¹⁴

INTRODUÇÃO

O cenário da sociedade contemporânea é fortemente marcado pelo empreendedorismo. O fenômeno da globalização, a exigência da modernidade em ter maior produtividade e mais eficiência, a procura por um melhor custo-benefício e a dificuldade em encontrar um

¹² Advogada. Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Escola Superior de Advocacia (ESA). E-mail: larissarochaj@hotmail.com

¹³ Advogada. Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Escola Superior de Advocacia (ESA). E-mail: mariapaulamedeiros6@gmail.com.

¹⁴ Professora orientadora. Mestranda pelo Centro Universitário João Pessoa (UNIPÊ). Especialista em Direito Processual Civil (UNIPÊ). Professora nas disciplinas Direito Financeiro e Direito Tributário (UNIPÊ). Pesquisadora - projeto: Ferramentas de Controle Social do Tributo: Construindo a cidadania ativa. E-mail: sulamita.nobrega@hotmail.com.

emprego são fatores que vêm contribuindo para o mercado empreendedor, principalmente na criação dos pequenos negócios.

As Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) têm um papel fundamental no contexto econômico brasileiro, elas são um dos pilares da economia do país devido a sua capacidade de gerar empregos e de ocupação de renda para as famílias. Entretanto, observa-se que apesar do número dos pequenos empreendimentos estarem crescendo, muitos não conseguem sobreviver e acabam declarando falência pouco tempo depois de abrir o seu negócio.

Ante essa circunstância, esse estudo tem como objetivo trazer estratégias que visem diminuir esse número de mortalidade das micro e pequenas empresas, apresentando o *compliance fiscal* e o planejamento tributário como método fundamental para a gestão dessas sociedades empresárias.

Encontra-se dividido em quatro capítulos de resultados e discussões. O primeiro trata da função social da empresa e do dever de pagar tributos, em que será exposta a responsabilidade da empresa perante a sociedade e a sua obrigação primordial no pagamento dos tributos, mencionando também a respeito da evasão fiscal.

O segundo tratará da definição das microempresas e empresas de pequeno porte e suas particularidades e, ainda, realçará o aspecto econômico dessas empresas no Brasil, focando no estado da Paraíba, possibilitando a análise de dados que enfatizam a importância econômica desses negócios para a sociedade.

O terceiro analisará a necessidade da proteção legislativa específica para essas micro e pequenas empresas, devido a sua fragilidade no mercado perante as grandes companhias, além de fazer um estudo acerca da Lei Complementar nº 123/2006 (LC nº 123/2006) que trouxe um tratamento diferenciado para esses empreendimentos, e ainda ressaltou o regime tributário do SIMPLES Nacional, sendo este um dos maiores benefícios para os pequenos empresários.

Por fim, o quarto tópico é o centro do presente estudo, o qual irá tratar sobre o *compliance fiscal* e o planejamento tributário, conceituando-os e explicando como tais estratégias podem contribuir para as microempresas e empresas de pequeno porte, evitando a falência e auxiliando na continuidade destas no mercado, demonstrando a

importância de tais práticas para a gestão do negócio, sendo, portanto, indispensáveis.

DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

As receitas tributárias são indispensáveis para o custeio das atividades do Estado. É com os tributos pagos pela população que o governo mantém os serviços públicos e realiza investimentos na área da saúde, educação, segurança, urbanização, etc.

O pagamento do tributo torna-se um dever fundamental para os cidadãos que praticarem o fato gerador tributável, viabilizando ao Poder Público disponibilizar os direitos sociais para a população, por meio dos objetivos da República Federativa do Brasil, para construção de uma sociedade solidária e com o fim de reduzir as desigualdades sociais, nos termos do art. 3º, I e III da CRFB/88 (BRASIL, 1988).

O dever de tributar torna-se um dever de solidariedade social, buscando respaldar a ação estatal tributária, desencadeando no dever fundamental dos cidadãos em pagar impostos. Mesmo que não previsto expressamente na Constituição Federal, é este o dever fundamental que obriga todos os indivíduos que praticarem o fato gerador e, segundo a sua capacidade econômica (art. 145, § 1º da CRFB/88), a contribuir com alguns dos seus recursos objetivando o desenvolvimento do Estado e da sociedade como um todo (LOSS, 2014).

A empresa exerce grande influência como contribuinte, sendo um importante agente social, dotada de relevante poder socioeconômico e possuindo uma significativa capacidade para gerar riquezas, tendo como um de seus princípios o dever de cumprir com sua função social.

A função social da empresa é atingida quando esta promove a justiça social (art. 170, *caput*, CRFB/88), a livre iniciativa (art. 170, *caput* e art. 1º, IV, CRFB/88), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII, CRFB/88), a redução das desigualdades sociais (art. 170, VII, CRFB/88), o valor social do trabalho (art. 1º, IV, CRFB/88), a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CRFB/88), quando observa os

valores ambientais (art. 51, XIV, Código de Defesa do Consumidor), dentre outros princípios constitucionais e infraconstitucionais.

A sociedade empresária que não cumpre com as obrigações tributárias está descumprindo sua função social, trazendo graves consequências para terceiros e para a coletividade, já que usufrui das regalias sem a devida participação, o que acaba gerando o seu sustento pelos outros contribuintes e, além disso, interfere na livre concorrência entre os agentes econômicos, visto que causará uma distribuição injusta da carga tributária entre as empresas.

Quando a maioria das pessoas deixa de pagar os tributos, a desaprovação em relação ao descumprimento é diminuída e a evasão tende a crescer ainda mais. Por outro lado, quando poucas pessoas praticam a evasão fiscal, a reprovação é maior e conseqüentemente a evasão fiscal não se expande como regra no meio social (FRANZONI, 1998).

Dessa forma, quando não há o pagamento correto da carga tributária, cria-se um rombo no sistema governamental, reduzindo os recursos destinados para a política pública e para a estabilidade do país, interferindo diretamente na qualidade de vida dos habitantes e na promoção da justiça social.

MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Para uma empresa ser considerada uma microempresa ou empresa de pequeno porte ela deve ser quanto à natureza jurídica: uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) ou empresário individual.

A LC nº 123/2006, conhecida como Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (MPE), também traz alguns requisitos baseados na receita bruta anual do estabelecimento, em que discrimina a microempresa e as de pequeno porte em seu artigo 3º, inciso I e II, prevê a microempresa (ME) sendo aquela que possui uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e a empresa de pequeno porte (EPP) sendo aquela que aufera uma receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos

mil reais). (BRASIL, 2006).

Ademais, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) adota um critério de definição segundo o número de empregados, em que estabelece a ME sendo aquela com um máximo de 19 empregados se sua atividade for relacionada à indústria ou 09 funcionários para comércio e serviços; e a EPP aquela com 20 a 99 funcionários na indústria, ou de 10 a 49 colaboradores nos setores de comércio e serviços (SEBRAE, 2013).

O enquadramento como ME ou EPP é importante visto todo o tratamento diferenciado garantido. Entende-se que nem sempre o negócio que foi criado como ME ou EPP continuará assim, visto que esses podem aumentar ou diminuir sua receita bruta anual e, assim, serem reenquadrados:

Enquadrados como ME, um determinado empresário individual ou uma determinada sociedade empresária podem, por exemplo, desenvolver-se. Este, aliás, é o principal objetivo da lei: propiciar o desenvolvimento empresarial dos pequenos empreendedores. Ora, o desenvolvimento desse microempresário ou microempresa pode resultar no aumento de sua receita bruta anual, de modo a extrapolar o limite previsto no art. 3º, inciso I, da Lei Geral, passando os novos valores a se encaixarem no limite do inciso II do mesmo dispositivo. Nesse caso, haverá um reenquadramento desse empresário ou dessa sociedade empresária, conforme o caso, que perderão a condição de microempresário e passarão a ostentar a condição de empresário de pequeno porte (EPP) (RAMOS, 2015, p.805).

Sendo assim, percebe-se que as microempresas e as empresas de pequeno porte, apesar de serem regidas por uma mesma lei, possuem características próprias, importantes para o empreendedor ao definir o enquadramento do seu negócio.

ASPECTOS ECONÔMICOS NO BRASIL

De acordo com a pesquisa realizada pelo SEBRAE, em 2017, os pequenos negócios são responsáveis pela geração de renda de 70% (setenta por cento) dos brasileiros no setor privado. E ainda, segundo o ex-presidente do SEBRAE, Guilherme Afif Domingos, as MPE's vêm crescentemente desempenhando um papel essencial na geração de emprego, visto serem os motores da economia brasileira, representando 27% (vinte e sete por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) e gerando 54% (cinquenta e quatro por cento) da massa salarial, podendo afirmar, então, que os pequenos negócios nos dias atuais são os que mais contratam trabalhadores com o crescimento da economia, já na desaceleração da economia, esses pequenos negócios demoram mais tempo para demitir seus trabalhadores e já na retração da economia, são os que menos demitem (SEBRAE, 2017).

Entretanto, ainda há uma grande taxa de mortalidade dessas empresas. São diversos os motivos que levam a essa mortalidade precoce, porém, entre as causas mais comuns está a má gestão e desconhecimento do próprio negócio, atrelado à falta de planejamento financeiro/tributário. De acordo com a pesquisa realizada pelo SEBRAE, em 2016, com empresas que encerraram suas atividades, mostra que, na opinião desses empresários, teria sido útil para evitar o fechamento do negócio: para 52% (cinquenta e dois por cento), menos impostos e encargos; para 28% (vinte e oito por cento), mais clientes; para 21% (vinte e um por cento), crédito mais facilitado e, por fim, para 18% (dezoito por cento), um melhor planejamento do negócio (DATA-SEBRAE, 2016).

No tocante ao Estado da Paraíba, o número de micro e pequenas empresas cresceu 8,2% (oito inteiros e dois centésimos por cento) em 2018, em comparativo com 2017, segundo dados da Receita Federal (2018). Ainda segundo o levantamento, de fevereiro até setembro de 2018, a Paraíba criou 3.367 (três mil, trezentos e sessenta e sete) micro e pequenas empresas (GI, 2018).

Atualmente, quase 30% (trinta por cento) da riqueza gerada no Estado advém de pequenos negócios, visto que esses integram 29,7% (vinte e nove inteiros e sete centésimos por cento) do PIB. Além disso, de acordo com os dados do Anuário 2017 do Trabalho do

Ministério do Trabalho e Emprego, 52,7% (cinquenta e dois inteiros e sete centésimos por cento) da massa de salários do mercado formal na Paraíba é composta pelos pequenos negócios (GI, 2018).

Como forma de incentivo para os micro/pequenos empreendedores, o Governo da Paraíba busca tais benefícios, como é visto na prática. Um exemplo é a Lei nº 11.031/2017, que beneficiou as empresas optantes pelo Simples Nacional ao ampliar as faixas com redução do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) para as empresas com inscrição estadual. De acordo com essa lei, as empresas com faturamento de até R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) têm a redução ampliada para 63,23% (sessenta e três inteiros e vinte e três centésimos), e as empresas com faturamento entre R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) e R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) aumentam a sua redução na base de cálculo do ICMS para 21,87% (vinte e um inteiros e oitenta e sete centésimos) (PARAÍBA, 2017).

Assim, através desses percentuais, percebe-se a relevância das micro e pequenas empresas no cenário econômico. Esses números refletem a base de um futuro próspero, dada à tendência mundial do mercado empreendedor, sendo, portanto, necessário incentivar, qualificar e orientar os empreendimentos de menor porte afim de garantir a sua sobrevivência no mercado.

NECESSIDADE DE PROTEÇÃO LEGISLATIVA

Com o número crescente de empresas enquadradas no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, conhecidas também como pequenas empresas (MPE) atreladas a grande importância que esses negócios apresentam para a economia do Brasil, conforme pesquisa explanada no tópico acima, surgiu a necessidade da criação de uma legislação capaz de ditar as regras dessas MPE's, bem como estabelecer benefícios com o fim de estimular o microempresário a permanecer ativamente no mercado, para que a economia nacional acelere em seu crescimento.

Com o advento da CRFB/88, a Carta Magna se preocupou em garantir um tratamento jurídico diferenciado para as ME e EPP,

com previsão no art. 179¹⁵, buscando simplificações, a fim de incentivar estes pequenos negócios.

Percebe-se que o próprio Diploma Constitucional garante que todos os entes federativos incentivem a simplificação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias para estes tipos de empreendimentos, pela grande importância que dispõem para a economia brasileira, para que as ME e EPP consigam se manter no mercado sem necessitarem dispendir tantos recursos como são exigidos para as grandes empresas. Em consonância com o que prevê a Constituição Federal, deve-se priorizar e fomentar os empreendedores de ME ou de EPP, levando em consideração o princípio da dignidade, e considerando que eles ajudam a alavancar toda a economia do Brasil.

Vê-se que exigir das MPE's as mesmas obrigações empresariais e tributárias que se exigem das multinacionais seria ferir o próprio princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, IV da CRFB/88, tido como um princípio garantidor da ordem econômica, já que seria impossível ter uma concorrência justa e igualitária se não houvesse essa proteção às ME e EPP:

No Brasil, a maior parte das atividades empresariais pode ser considerada de pequeno ou médio porte. Desse modo, os pequenos e médios empresários assumem papel fundamental na economia nacional, vale dizer, sem eles nossa economia trava, com eles nossa economia pode crescer. Para proteger tais empresários é mister que se compatibilizem as exigências da atividade empresarial com o volume de recursos movimentado por estes, isto é, não se pode exigir dos pequenos e médios empresários o mesmo que se exige de uma grande companhia (TOMAZETTE, 2017, p.818).

15 Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Portanto, diante da necessidade de se garantir benefícios a empresas enquadradas como MPE foi que o Poder Legislativo continuou criando novos estatutos para proteção dessas empresas, vigorando, nos dias atuais, a Lei Complementar 123/2006, haja vista esse tratamento favorecido às empresas de pequeno porte ser um dos princípios gerais da atividade econômica, com previsão no art. 170, IX da CRFB/88.

O SURGIMENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

O surgimento de uma lei complementar para tratar acerca do tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito de todos os poderes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) surgiu pela exigência do art. 146 da CRFB/88¹⁶.

Então, por essa exigência constitucional, surgiu a LC nº 123/2006, conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, garantindo o tratamento diferenciado¹⁷.

16 Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

17 Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

Verifica-se, então, que a legislação se preocupou em favorecer um tratamento diferenciado para os empresários que se enquadram como MPE sob diversos aspectos, abrangendo regras diferenciadas sobre variadas obrigações, inclusive, no âmbito tributário, com um tratamento tributário especial para estas empresas, sendo “provavelmente, o aspecto mais relevante para o enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte” (TOMAZETTE, 2017, p.822).

E é sobre esse tratamento tributário diferenciado que iremos dedicar nossa atenção, por ser este favorecido e simplificado.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO: SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES Nacional) é um regime tributário especial, diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às ME e EPP que desejem aderir após o advento da LC nº 123/2006 que trouxe a previsão em seu art. 12, verificando, portanto, que “a ideia é simplificar o recolhimento tributário, fazendo-o de forma centralizada, e não de forma dividida entre os vários tributos” (TOMAZETTE, 2017, p.822).

Por conseguinte, a fim de especificar quais os tributos que abarcam o SIMPLES Nacional, o estatuto das MPE’s se preocupou em apresentar um rol taxativo, de modo que não poderá ser incluído nenhum tributo além dos previstos na arrecadação do SIMPLES¹⁸.

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

18 Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

Portanto, temos que, por expressa previsão legal, são o8 (oito) os tributos recolhidos por meio de um documento único que é o SIMPLES Nacional. No entanto, a própria lei, por disposição expressa, não atrela o recolhimento do SIMPLES a uma quitação de todos os tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, tendo em vista que, mesmo a ME ou EPP serem optantes do SIMPLES Nacional, os tributos que não estiverem previstos no *caput* do art. 13 da LC nº 123/2006 e que essas empresas tiverem praticado o fato gerador tributável, serão exigidos pelo Fisco, conforme disposição do § 1º deste artigo.

O Estatuto das MPE's não enquadra todas as ME e EPP de forma automática no SIMPLES, deixando a cargo do empresário optar por este tratamento tributário diferenciado, com base no art. 16 da LC nº 123/2006, e assim analisar se o enquadramento no SIMPLES é ou não a melhor estratégia para a sua empresa. Além do mais, nem todas as MPE's fazem *jus* a este regime simplificado de arrecadação, a depender de condições dos seus sócios, de dívidas tributárias, bem como da natureza da atividade exercida, nos termos do art. 17 da referida legislação.

Posto isso, verifica-se que mesmo com benefícios de regime de arrecadação simplificado dos tributos das MPE's, a taxa de mortalidade destas ainda é altíssima em pouco tempo no mercado, necessitando, portanto, traçar estratégias preventivas no âmbito tributário desses negócios para que os seus empresários possam se planejar quanto às suas obrigações tributárias, bem como possam ter conhecimento do

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

que possuem direito para realizar o menor pagamento possível de tributos para o Fisco.

Ocorre que, se houvesse nessas microempresas e empresas de pequeno porte um *compliance* fiscal atrelado a um planejamento tributário, as estatísticas poderiam começar a baixar quanto à taxa de mortalidade dessas MPE's. Deve-se tirar o costume de que planejamento tributário só existe em empresas de grande porte, pelo contrário, essas estratégias antecipadas preparam o empreendedor para o que ele, efetivamente, precisa pagar de tributo, garantindo a ME ou a EPP o pagamento mínimo dos tributos devidos, por meios lícitos de diminuição da carga tributária.

DO COMPLIANCE FISCAL E DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

As duas estratégias antecipadas tidas como *compliance* fiscal e planejamento tributário são de extrema importância no âmbito empresarial, para que uma empresa possa economizar quando o assunto for pagamento de tributos.

Tratando de um ambiente fiscal complexo, oneroso e dinâmico, como é o caso do brasileiro, é de importância crucial que os empreendimentos possuam estruturas e soluções que visem otimizar a rotina dos acompanhamentos e dos cumprimentos de suas obrigações, sendo, portanto, indispensáveis estratégias como o *compliance* e o planejamento tributário (LIMA, 2019).

Conforme informações retiradas das pesquisas do SEBRAE, uma das maiores dificuldades das ME e EPP são o grande volume de impostos e encargos a serem pagos, entretanto, por meio de novas ferramentas é possível reduzir os custos tributários de empreendimentos.

No entanto, ao se tratar dessas estratégias antecipadas para reduzir a carga tributária, muitos acabam relacionando apenas a empresas de grande porte, quando, na realidade, existe a necessidade de serem implantadas também nas microempresas e empresas de pequeno porte, como forma de reduzir ou até mesmo barrar a falência dessas empresas em tão pouco tempo de surgimento no mercado.

Contudo, sabe-se que para implantar programas de *compliance* e planejamento tributário em empresas demanda-se um custo muito

elevado, de modo que se torna necessário utilizar-se da proporcionalidade e da razoabilidade para que esse custo seja menos oneroso para as empresas com um porte reduzido, para que as ME e EPP do mesmo modo que possuem o dever fundamental de pagar tributos, possam estar garantidas de que pagarão a menor quantia devida destes, levando em consideração o direito que possuem, pelos meios legais cabíveis da economia no pagamento dos tributos devidos.

COMPLIANCE FISCAL

A palavra *compliance* deriva do verbo inglês “*to comply*” que pode ser traduzido como “estar de acordo”¹⁹, ou até mesmo “cumprir uma norma”²⁰. Ou seja, um Programa de *compliance* é aquele instalado com uma ideia de que todos os colaboradores de uma empresa trabalhem de forma ética, em conformidade com as regras e regulamentos.

O termo também é explanado como:

[...] estar em conformidade com as leis e regulamentos internos e externos à organização. E, cada vez mais, o *Compliance* vai além do simples atendimento à legislação, busca consonância com os princípios da empresa, alcançando a ética, a moral, a honestidade e a transparência, não só na condução do negócio, mas em todas as atitudes das pessoas (GIOVANINI, 2014, p.20).

O *compliance* atua em diversas esferas, tanto na trabalhista, como na fiscal, contábil, ambiental, jurídica, ética, previdenciária, etc., entretanto o *compliance fiscal* é o que fundamenta o presente estudo.

Sabe-se que “os impostos são inevitáveis e as empresas, assim como as pessoas físicas, precisam pagar impostos sobre seus rendimentos” (GITMAN, 2010, p.24). É eminente que uma empresa que não está em regularidade com o fisco está exposta a multas, juros e outras penalidades previstas na legislação, podendo até mesmo ser impossibilitada de exercer o seu negócio, além de estar sujeita a uma

19 Tradução livre.

20 Tradução livre.

imagem negativa no mercado, afetando diretamente o seu relacionamento com os fornecedores e clientes.

Entretanto, percebe-se que, no Brasil, é comum a ocorrência de uma condição denominada como *tax gap*, ou seja, a diferença total entre os tributos devidos pelas empresas e o montante efetivamente arrecadado.

Tal situação ocorre por diversos fatores, como a sonegação, a fraude, a evasão fiscal, entre outros. Os elevados juros de um empréstimo bancário, a burocracia que se exige para abrir uma empresa, a complexa carga e legislação tributária, a má aplicação dos tributos e a incontestável e imensa corrupção, no país, resultam constantemente na prática de atitudes *noncompliance* e no consequente inadimplemento por essas micro e pequenas empresas.

Os contribuintes que não cumprem com os deveres fiscais e não auxiliam para o funcionamento da máquina estatal, trazem grandes prejuízos para a estabilidade da economia do país, influenciando negativamente o mercado e atrapalhando a livre-concorrência.

Grande parte dos micro e pequenos empresários não possuem conhecimento acerca do *compliance* ou acreditam que o programa só se aplica para as grandes empresas, não sendo viável economicamente para o seu negócio. Entretanto, tal programa não é obrigatoriamente complicado e oneroso, sendo necessário avaliar a estrutura e a organização da empresa para buscar modos alternativos de medidas de prevenção, sendo desejável que “cada empresa deve criar um programa de integridade que atenda às suas necessidades e aos seus riscos, assim como esteja dentro de seu orçamento” (SEBRAE, 2015, p.27).

Ressalta-se que a Lei nº 1.2846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, intensificou a importância do *Programa do Compliance*, visto que expõe a responsabilidade objetiva da empresa, ou seja, não importa se foi um funcionário que praticou o ato sem conhecimento do empresário, se restar demonstrado que a empresa teve algum benefício em decorrência da prática daquela conduta, a mesma também será penalizada. Contudo, a Lei Anticorrupção prevê atenuantes para aqueles adeptos ao Programa em seu artigo 7º, inciso VII.

Constituir um programa de compliance em uma pequena empresa não exige grandes investimentos, mas, por mais simples que seja,

demanda dedicação e tempo para formular o que é ideal para o seu negócio e buscar a melhor solução que se ajusta ao seu porte e ao seu setor de atuação.

Conforme menção do ministro interino da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), Wagner Rosário, durante Seminário em Brasília:

Não é uma conversa simples, com resposta imediata. É um projeto que exige persistência. A colaboração entre o SEBRAE, a CGU e a sociedade civil é o caminho para mostrar aos micro e pequenos empresários a necessidade de conhecer os riscos aos quais estão submetidos e, dessa forma, estimular condutas íntegras nas suas organizações (GOVERNO DO BRASIL, 2017, p.1).

Destaca-se que os benefícios para os donos das MPE's são diversos, visto que o *compliance fiscal* visa reduzir a carga tributária (sem adotar mecanismos ilegais), diminuir os riscos de não conformidade, além de reduzir também os custos administrativos das tarefas associadas à geração das obrigações tributárias.

O monitoramento do negócio através do *compliance* vai auxiliar a detectar e a impedir algum desvio em relação à operacionalização, além de aperfeiçoar o fluxo de trabalho, produzindo uma eficiência empresarial, ao conscientizar os colaboradores na utilização dos recursos e, assim, conseqüentemente haverá uma diminuição nos gastos.

Ademais, a organização das rotinas tributárias vai prevenir os prejuízos com multas e sanções, possibilitando uma economia tributária através de um planejamento tributário eficaz ao seu modelo de negócio, e como resultado, irão ter maior probabilidade de conseguir descontos em linhas de crédito, aumentando, assim, a sua competitividade no mercado, melhorando os relacionamentos com os parceiros, fornecedores e clientes e ampliando os investimentos para o crescimento da empresa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário, como o próprio nome dispõe, ocorre antes de se efetivar o fato gerador tributável, sendo, portanto, uma ferramenta que o empreendedor de MPE deve-se utilizar para se organizar, passando a ter ciência de maneira antecipada sobre o que deve pagar, pelo meio menos oneroso para tanto, bem como quais os benefícios que dispõe.

Cuida-se, então, de uma atividade preventiva, em que o advogado tributarista, juntamente com o contador da empresa, irá auxiliar na tomada de decisões do administrador, evitando práticas ilícitas por parte do empreendedor, no momento de realizar o pagamento do tributo devido, bem como garantindo a esse a não cobrança tributária excessiva por parte do Fisco.

Neste contexto, conceitua-se planejamento tributário como sendo:

Uma técnica gerencial que visa proteger as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal (BORGES, 2002, p.56).

O planejamento tributário, portanto, é a escolha de um meio lícito para economizar no pagamento do tributo e, assim, aumentar a lucratividade das empresas optantes desta estratégia que tanto crescem no mercado brasileiro. Nesses termos, leciona:

Na verdade, o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar os seus atos ou negócios jurídicos de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode

ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios (ÁVILA, 2007, p.241).

Ora, o que o doutrinador afirma é a possibilidade que o contribuinte tem na realização do pagamento do menor valor do tributo possível, sempre por meio de mecanismos lícitos para tanto. Vê-se, então, que o planejamento tributário é necessário para todos os contribuintes, já que é tido como “a escolha da ação menos onerosa em termos tributários” (CHAVES, 2017, p.10). Por essa conceituação, percebe-se que não pode essa estratégia fiscal ser restringida apenas para as grandes empresas, pelo contrário, deve ser aplicada às microempresas e empresas de pequeno porte, para que esses negócios possam economizar quando o assunto for tributos, levando em consideração que mesmo as MPE’s optantes do SIMPLES Nacional, detentoras, portanto, de um benefício fiscal, findam por se sujeitarem a diversos outros tributos e não só aos de arrecadação única, com fulcro no art. 13, § 1º da LC nº 123/2006.

Imperioso se faz destacar, no presente estudo, a diferenciação existente entre práticas lícitas e ilícitas de planejamento tributário para antever atos e fatos geradores tributáveis com o fim de determinar o ônus tributário e, posteriormente encontrar alternativas ou formas de se economizar.

O planejamento tributário lícito é conhecido como elisão fiscal, em que as empresas se utilizam de ferramentas lícitas preventivas para evitar ou reduzir a carga tributária, devendo este ser utilizado pelas ME e EPP, a fim de sobreviverem a este mercado competitivo:

De acordo com a doutrina, a elisão seria uma conduta lícita adotada pelo contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador. É a utilização de uma outra forma jurídica para alcançar idêntico resultado que seria tributado caso fosse adotada a sua prática usual. É uma forma de economizar no

pagamento de tributos. Ela antecede a ocorrência do fato gerador. Alguns também consideram elisão a evasão lícita. É o planejamento tributário (ÁVILA, 2007, p.240-241).

Ocorre que alguns empreendedores acabam se distanciando da ideia de planejamento tributário lícito e findam por utilizar-se de práticas ilícitas para burlarem a fiscalização tributária, com a finalidade de esconderem ou acobertarem a prática do fato gerador tributável para não serem cobrados pelo Fisco, sendo conhecida tal prática como evasão fiscal é ilegál pelo ordenamento jurídico:

A evasão fiscal seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudados. É a prática da fraude fiscal com o desiderato de fugir do pagamento do tributo ou diminuí-lo. Através de atos contrários ao ordenamento jurídico, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal. Ela seria posterior à ocorrência do fato gerador. É a evasão ilícita (ÁVILA, 2007, p.241).

Por essas práticas ilícitas de economia de tributos foi que o próprio Código Tributário Nacional (CTN) passou a dar poderes ao Fisco para que este desconsidere o que está sendo apresentado, passando a aplicar a base de cálculo tributária que entende ser devida, de forma discricionária, quando desconfiar que o contribuinte ou responsável está buscando economizar tributos pela prática de simulações, abuso de forma e de direito, como bem preconiza o parágrafo único do art. 116 do CTN, trazido pela Lei Complementar nº 104/2011²¹.

21 Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

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.

Assim, as ME e EPP devem utilizar-se apenas das práticas de elisão fiscal, por meio de mecanismos lícitos para redução da carga tributária, não devendo sequer cogitar em utilizar-se do mecanismo da evasão fiscal, já que essa é ilegal e aquele que for descoberto com essas práticas está sujeito a pagamento de penalidades pelo Fisco.

Nas empresas enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte, verifica-se que a não existência de planejamento tributário tende a colaborar para que essas acabem por ficar em desvantagem quanto à competitividade no mercado. Entretanto, quando essas empresas passam a utilizar-se da estratégia do planejamento tributário, aumenta-se a perspectiva de lucros destas empresas em relação a seus concorrentes (BORGES, 2002).

Para que o planejamento tributário seja realizado da maneira mais eficaz para as MPE's, necessário que aplique alguns procedimentos, tais como:

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;
[...]
6. analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;

7. analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição) (CHAVES, 2017, p.13-17).

É por meio, então, de um planejamento tributário bem elaborado e administrado que se contribui para transformar a gestão tributária dentro da ME e EPP, de modo a orientar legalmente a empresa a reduzir os impactos da alta carga tributária brasileira, evitando, assim, a falência dessas pequenas empresas em tão pouco tempo de atuação no mercado.

Assim, denota-se que para ocorrer o planejamento, utilizado como redução dos custos tributários pela empresa, utiliza-se tal fórmula: redução do custo, ganho de escala, diminuição do preço de venda e ganho de mercado (NOGUEIRA, 2003). Portanto, a eficácia do planejamento tributário nas MPE's depende de que considere a integralidade dos tributos incidentes naquele ramo de atuação, a fim de considerar todos os tributos incidentes de forma individual e, após longa análise, afrontar as possíveis reduções em cada tributo devido.

Por esse motivo, é imperiosa a prática do planejamento tributário dentro das ME e EPP desde o surgimento destas no mercado, a fim de proporcionar aos seus empreendedores a economia no pagamento dos tributos devidos, com a conseqüente economia de valores para futuros investimentos e crescimento de seus negócios, a fim de evitar a falência desses pequenos negócios com pouco tempo de surgimento, não podendo, portanto, tal estratégia ser deixada de lado pelos microempreendedores e empresários de pequeno porte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste artigo, restou clara a importância que as microempresas e empresas de pequeno porte representam para a economia brasileira, motivo este pelo qual recebem tratamento diferenciado para seu regular funcionamento, principalmente quando o assunto é tributo, quando podem optar pelo regime de tributação SIMPLES Nacional, reunindo 08 (oito) tributos para pagamento por meio de um documento único, a depender do fato gerador ora praticado, com o fim de simplificar a tributação para os empresários desses negócios,

conforme prevê o art. 12 da LC nº 123/2006.

No entanto, verificou-se que a taxa de mortalidade das ME e EPP ainda é elevada com pouco tempo de funcionamento no mercado, o que interfere diretamente na economia. Assim, restou caracterizado que a não continuidade dessas empresas no mercado é a carga tributária, no sentido de que não dispõem de nenhuma ferramenta preventiva a fim de reduzirem o percentual a ser pago de tributo.

Portanto, a presente questão debatida neste ensaio remonta às estratégias do *compliance* fiscal e do planejamento tributário por meio da elisão, tida como táticas lícitas que devem fazer parte da estrutura das microempresas e empresas de pequeno porte, como forma de se evitar o fechamento destas empresas com pouco tempo de existência.

Necessário se faz que o empresário das ME e EPP esteja atento previamente ao que irá gastar como contribuinte, tendo a certeza de que irá despender o menor valor possível, após a aplicação preventiva do *compliance* fiscal e do planejamento tributário.

Tudo isto, com a finalidade de evitar a incidência da carga tributária ou então reduzir o seu montante devido, ou até mesmo postergar o momento em que se tornaria exigível, por meio da análise periódica de documentos contábeis, garantindo, assim, investimentos para o crescimento desse pequeno negócio, aumentando, assim, o seu faturamento e permanência no mercado.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial [da] União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao-compilado.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>.

gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 03 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Lei Anticorrupção. Brasília, 02 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Código de Defesa do Consumidor. Brasília, 12 set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em: 04 set. 2019.

BORGES, H. B. Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DATASEBRAE. Sobrevivência das empresas. [S.I.: s.d.], 2016. Disponível em: <<https://datasebrae.com.br/sobrevivencia-das-empresas/>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

FRANZONI, Luigi Alberto. *Tax evasion and tax compliance*. FindLaw, 1998. Disponível em: <<http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2019.

GI. Número de micro e pequenos negócios passa dos 195 mil na Paraíba, diz Sebrae. Paraíba, 13 out. 2018. Disponível em: <<https://>>

g1.globo.com/pb/paraiba/noticia/2018/10/13/numero-de-micro-e-pequenos-negocios-passa-dos-195-mil-na-paraiba-diz-sebrae.ght-ml>. Acesso em: 02 set. 2019.

GIOVANINI, Wagner. Compliance: a excelência na prática. 1. ed. [S.l.:s.n.], 2014.

GITMAN, Lawrence J. Princípios de administração financeira. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GOVERNO DO BRASIL. CGU e Sebrae Nacional reafirmam parceria em seminário sobre compliance. Brasília, 22 jun. 2017. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/noticias/2017/06/cgu-e-sebrae-nacional-reafirmam-parceria-em-seminario-sobre-compliance>>. Acesso em: 03 set. 2019.

LIMA, Régis. *Compliance* tributário é crucial para o sucesso da empresa. ConJur, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jan-26/regis-lima-compliance-tributario-crucialpara-sucesso-empresa>>. Acesso em: 01 set. 2019.

LOSS, Marianna Martini Motta. O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais, [S.I.], 05 dez. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-meio-de-efetivacao-dos-direitos-sociais,51167.html>. Acesso em: 04 set. 2019.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PARAÍBA. Lei nº 11.031, de 12 de dezembro de 2017. Concede redução na base de cálculo do ICMS, em relação às operações e prestações realizadas por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional. João Pessoa, PB, 13 dez. 2017. Disponível em: <<https://www.sefaz.pb.gov.br/>

legislacao/34-leis/5168-lei-n-11-031-de-12-de-dezembro-de-2017>. Acesso em: 02 set. 2019.

RAMOS, André Santa Cruz. Direito Empresarial Esquematizado. 5. ed. Método: Rio de Janeiro, 2015.

SEBRAE. Anuário do Trabalho na micro e pequena empresa: 2013. 6. ed. DIEESE: Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf>. Acesso em: 02 set. 2019.

SEBRAE. Integridade para Pequenos Negócios: construa o país que desejamos a partir da sua empresa. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/integridade-para-pequenos-negocios.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

SEBRAE. Pequenos negócios abrigam 70% dos ocupados do setor privado. Brasília, 28 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/pequenos-negocios-abrigam-70-dos-ocupados-do-setor-privado,c8c0cb57c3b1e510VgnVCM-1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 31 ago. 2019.

TOMAZETTE, Marlo. Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário, vol. 1. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.



OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA ERA DA TECNOLOGIA: OS IMPACTOS DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E DISPONIBILIZAÇÃO DE DADOS

*CASSIANO, Fabiana Pereira Carneiro*²²

*MELO, Isabelle Teixeira Curi*²³

*Alex Taveira dos Santos*²⁴

-
- 22 Advogada (26.777); Graduada em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa – (UNIPÊ); Especialização em Andamento em Direito Tributário e Processo Tributário pelo Centro Universitário de João Pessoa – (UNIPÊ); Membro do projeto de pesquisa: Ferramentas do Controle Social do Tributo, construindo uma cidadania ativa; lattes: <http://lattes.cnpq.br/4313022368942852>; e-mail: carneirof.adv@gmail.com.
- 23 Advogada (26.368); Graduada em Direito pela Universidade Federal da Paraíba – (UFPB); Especialização em Andamento em Direito Tributário e Processo Tributário pelo Centro Universitário de João Pessoa – (UNIPÊ); Secretária Geral da Comissão da Jovem Advocacia – OAB/PB; lattes: <http://lattes.cnpq.br/0354808780880052>; e-mail: isabellecuriadv@gmail.com.
- 24 Professor de Graduação do Curso de Direito do DCJ/UFPB e da FPB. Advogado Especialista em Direito Tributário, Sócio e Fundador do Taveira Advogados Associados. Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB. Tem Mestrado em Direito Econômico pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da UFPB, Especialização em Direito Tributário e Processo Tributário pela ESA, Especialização em Direito Tributário pelo IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), Bacharel em Direito pelo Centro

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é por natureza um instituto obrigacional. O dever de pagar tributos é conhecido como Obrigação Tributária Principal, em contrapartida a Obrigação Acessória decorre da necessidade de cumprir deveres instrumentais, no interesse da arrecadação ou fiscalização, como a emissão de uma nota fiscal. Esta deve ser realizada mesmo quando não existir o dever de pagar o tributo, no caso de uma isenção, por exemplo.

Com o objetivo de otimizar o cumprimento dessas obrigações, reduzir os custos administrativos e fortalecer o controle e a fiscalização por parte da Receita, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Trata-se de um meio de informatizar a relação do contribuinte com o fisco, em que as obrigações acessórias, relativas à escrituração fiscal e contábil, poderão ser realizadas por meio digital.

Tendencialmente, com toda a escrituração sendo realizada por meio de módulos digitais, o fisco passou a ter maior acesso às atividades dos contribuintes, conseqüentemente, maior poder de fiscalização.

Esse sistema engrandece a capacidade fiscalizatória e informacional do setor público, em paralelo, promulgou-se a **Lei 13.709, de 14 de agosto de 2018, conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD)**. Essa legislação regulamenta o tratamento que é dado às informações de pessoas, tanto físicas, quanto jurídicas, colhidas por parte de empresas públicas e privadas, inclusive aquelas captadas por meio do SPED.

Com base nisso, almejou-se analisar a implementação do SPED, e os impactos que a aplicação dessa nova sistemática vem causando na arrecadação de tributos, em âmbito Federal, além de destacar em paralelo a possibilidade de utilização da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, como mais um mecanismo de fiscalização. Porquanto, como um dos objetivos primordiais do poder público é otimizar a capacidade fiscalizatória, é comum a busca por meios que dificultem

Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Foi aluno de Mobilidade Acadêmica na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (FDUC-PT). É Professor nas Pós-Graduações do IESP, da ESA/PB, UNIPÊ, FPB, FESP e das FIP e Professor Seminarista no IBET.

a sonegação fiscal e por conseguinte elevem o montante arrecadado.

Especificamente, são objetivos do presente estudo: analisar o conceito de obrigações acessórias e a evolução do cumprimento das mesmas, que antes se materializavam em papel, em diversos livros de escrituração, que deveriam ser guardados por 05 (cinco) anos, sob pena de autuação. Atualmente, com a informatização e o avanço da tecnologia, essa sistemática desaparecerá por completo, todas as informações serão armazenadas em arquivos digitais.

Ademais, será necessária analisar a implantação do SPED, seus objetivos, benefícios e entraves, além de especificar quais as influências que esse novo sistema causa na arrecadação de tributos, enfatizando que o cruzamento de informações é o ponto chave para diminuição da sonegação, mitigando ilegalidades e consequentemente elevando a arrecadação, tudo como decorrência das chamadas auditorias eletrônicas.

Por fim, analisa-se o cruzamento das informações oferecidas pelos contribuintes em sua escrituração, em paralelo com os dispositivos da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGDP) em prol da fiscalização tributária junto ao SPED.

O presente trabalho se justifica em razão de ser o Direito Tributário principal móvel de arrecadação de valores para cumprimento dos objetivos estatais, e a sonegação prática comum no cotidiano brasileiro. Dessa forma, se existem meios de informatizar e otimizar a atividade do Estado, evitando essa prática, necessário é expandir o conhecimento teórico sobre o assunto, e fomentar a discussão sobre seus efeitos práticos, sem se afastar da obrigação de respeito à privacidade e proteção dos dados e informações oferecidas pelo contribuinte ao poder público.

Na fase de metodologia, quanto à natureza da vertente metodológica, adota-se uma investida qualitativa. Ao passo que, no tocante à técnica de procedimento, tem-se o método histórico-comparativo. A pesquisa ainda adota o método bibliográfico, tendo por base a Legislação, a Constituição Federal, Instruções Normativas e Bibliografias Específicas sobre o assunto analisado, e acerca do direito tributário em geral.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: CONCEITO E FINALIDADE

Obrigações estão intrincadas ao próprio Direito Tributário, a gênese desse ramo jurídico repousa em uma relação jurídica obrigacional, qual seja: o dever imanente a todo e qualquer cidadão de realizar o pagamento de tributos.²⁵

No âmbito do Código Tributário Nacional (CTN), sempre irá existir uma obrigação, em que uma das partes poderá exigir o seu cumprimento (consequência prevista na norma, para aquele que pratica o fato gerador) e a outra é obrigada ao implemento desta. Dessa forma, ocorrido o fato, previsto na lei como passível de sofrer a incidência tributária, surge como consequência à obrigação tributária.²⁶

Os empenhos do sujeito passivo da relação tributária são chamados de “obrigações tributárias” e dividem-se em principais ou acessórias. Tais obrigações são definidas e diferenciadas pelo art. 113 do CTN, que tem a seguinte redação:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).²⁷

25 MANTAIA, Carla Aparecida. Obrigação tributária e seus aspectos legais. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIX, n. 151, ago. 2016. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura &artigo_id=17612. Acesso em: 18 de agosto 2019.

26 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p.138-139.

27 BRASIL. Lei nº 5.172, De 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

Nos termos da lei tributária, seria obrigação acessória aquela que decorre da legislação, seu objeto não é o pagamento de um tributo, mas sim, outras prestações como: emitir notas fiscais, escriturar livros, etc.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo,²⁸ “a obrigação acessória, por sua vez, é uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar, cuja finalidade é possibilitar o controle, pelo Poder Público, sobre a arrecadação e a fiscalização dos tributos”.

As obrigações tributárias são independentes e autônomas, dessa forma, mesmo que haja dispensa da obrigação principal, por meio de uma isenção, por exemplo, em que não há pagamento, haverá o dever de prestar informações concernentes às obrigações acessórias.²⁹

Com o avanço tecnológico, o modo de cumprimento dessas obrigações sofreu diversos impactos, o que antes era armazenado em livros contábeis e fiscais de papel, hoje é arquivado em meios digitais e as informações são enviadas por meio eletrônico, através de programas de escrituração fiscal digital.³⁰

EVOLUÇÃO NA FORMA DE CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A humanidade é dinâmica, e, ao longo do tempo, o intelecto humano foi capaz de desenvolver inúmeras ferramentas que facilitam a rotina cotidiana; nos primórdios, falava-se da descoberta do fogo, por exemplo. Atualmente, a internet e a robótica são utilizadas pelos

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

- 28 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p.139-140.
- 29 ECKERT, Alex; *et al.* As obrigações tributárias acessórias no Brasil: uma análise sobre a utilização das informações pelo fisco federal. Convibra Administração. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/81/2013_81_5826.pdf. Acesso em: 12 de agosto de 2019, p.5.
- 30 FISCOFOT. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED - Roteiro de Procedimentos. 2019 . Disponível em: http://www.fiscofot.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=153044&key=3111907. Acesso em: 08 de agosto de 2019.

mais variados ramos da ciência. A medicina se utiliza de robôs para que os procedimentos sejam menos invasivos e os diagnósticos sejam dados com maior precisão. No ensino, foram incrementadas outras ferramentas, para além dos livros e cadernos, como tablets, quadros interativos, e-books, etc.³¹

A informatização teve início, no Brasil, nos anos 70, porém só passou a ser aceita, tendo uma rápida expansão e crescimento acelerado, a partir dos anos 80, sobretudo na área contábil e fiscal.³²

Todos os aspectos da vida sofreram influências da evolução tecnológica, com o Direito Tributário não seria diferente, a Receita se informatizou e passou a utilizar meios eletrônicos para realização de suas movimentações fiscais.³³

O pagamento de tributos é inerente à sociedade, desde os primórdios, o povo entregava ao seu líder parte daquilo que recebia, para a gestão daquilo que pertencia ao coletivo; na época, sequer se pensava em obrigações acessórias. Posteriormente, após a regulamentação da matéria, a escrituração contábil e fiscal era realizada de forma manual, a forma como os contribuintes comunicavam estes registros ao governo era por meio do papel impresso, conseqüentemente, quando este necessitava de uma investigação para comprovação de atos ilícitos, eram necessárias exaustivas auditorias em volumosos livros

31 REIS, Filipe. O avanço da tecnologia e as novas concepções do Direito Tributário. Jus. Artigos, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/59828/o-avanco-da-tecnologia-e-as-novas-concepcoes-do-direito-tributario>. Acesso em: 13 de agosto de 2019.

32 ÁVILA, Maria Eduarda Barbosa de; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. Influências dos Sped(S) Contribuições e Fiscal nas arrecadações tributárias dos estados brasileiros. II Congresso UFU de contabilidade. Minas Gerais, 2017. Disponível em: http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9433__influencias_dos_speds_contribuicoes_e_fiscal_nas_arrecadacoes_tributarias_dos_estados_brasileiros.pdf. Acesso em: 14 de agosto de 2019. p.4.

33 HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação Brasileira pós-sped: a eficácia da fiscalização eletrônica. Revista liceu, São Paulo, v. 2, n. 2. p.29-47, jan./jun. 2012. p.33.

impressos.³⁴

Atualmente, o registro e o processamento desses dados passaram a ser feitos de forma digital, tornando a escrituração mais rápida e segura, possibilitando que a auditoria seja automatizada, eletrônica.³⁵

A evolução traz benefícios, porquanto aquilo que antes precisava ficar guardado na empresa em papel, por no mínimo 05 (cinco) anos, gerando a acumulação de inúmeros livros contábeis e fiscais, sujeitos, inclusive, ao perigo de serem destruídos por desastres naturais, como um incêndio, ou uma enchente no local, hoje podem estar armazenados unicamente em um banco de dados eletrônico, no computador.

Registre-se que, mesmo com toda a automatização do sistema, a burocracia ainda consome 7% do tempo das empresas no Brasil. A modernização no sistema pode estar contribuindo no que concerne ao armazenamento de dados, bem como na facilitação da fiscalização, por meio das auditorias eletrônicas, mas ainda se estima que os contribuintes gastem cerca de 2.038 (duas mil e trinta e oito) horas, anualmente, com o cumprimento de obrigações acessórias,³⁶ ou seja, todo esse tempo é consumido apenas para informar se a obrigação tributária vem sendo cumprida dentro de parâmetros previamente estabelecidos pela legislação.

No Brasil, o atual aparelho de cumprimento das obrigações acessórias é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que se utiliza da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo, assim, a validade jurídica deles na sua forma digital.³⁷

34 HOFFMANN, Álvaro Nestor Weber; BRLÃO, Adriana Horst. Como a evolução tecnológica do governo impacta na gestão empresarial. *Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto (GEDECON)*. V.1, n.º. 01. p.81- 99. 2013. p.90.

35 *Ibid.* p.90.

36 SILVA, Thiago Moreira da. Nota Fiscal Eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. IPEA. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8650/1/Nota%20fiscal.pdf>. Acesso em: 03 de agosto de 2019, p.6.

37 SILVA, Cristiano Moreira da; SILVA, Luana Fagundes; DRUMOND, Fátima Maria Penido. Obrigações acessórias: o papel do profissional contábil na implantação do sped fiscal em um grupo de empresa do setor siderúrgico. *Revista*

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED foi instituído pelo Decreto 6.022/07 com previsão de implementação total até o ano 2013, em síntese, consiste na modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores.³⁸

O SPED é dividido em três projetos principais, sendo eles SPED Contábil, SPED Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica, seu principal objetivo é integrar todas as informações sobre os contribuintes em um mesmo espaço, com o intuito de melhorar a eficiência da gestão, por parte do fisco.³⁹

A plataforma faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento, instituído pelo Governo Federal e uma de suas finalidades é a modernização da Administração Tributária e Aduaneira.⁴⁰ A ideia é que a sua criação traga evolução na fiscalização dos contribuintes, quanto ao cumprimento das obrigações tributárias e consequentemente eleve os níveis de arrecadação.

A Receita Federal lista, como principais benefícios do SPED, a redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel; redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas; redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; redução do

de Informação Contábil. Vol. 9, n.4, p.42-60, out-dez/2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/13369/16073>. Acesso em: 07 de abril de 2019, p.46.

38 BRASIL. Receita Federal. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Apresentação. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

39 HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação Brasileira pós-sped: a eficácia da fiscalização eletrônica. Revista Linceu, São Paulo, v. 2, n. 2. p.29-47, jan./jun. 2012, p.33.

40 BRASIL. Receita Federal. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Apresentação. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte; fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias; rapidez no acesso às informações; aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos; possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; aperfeiçoamento do combate à sonegação; entre outras.⁴¹

É evidente que a maioria dos benefícios consiste na melhora da atuação do fisco. Duarte tem chamado essa evolução na fiscalização de “Big Brother Fiscal”. Porquanto o desenvolvimento dessas medidas tem criado “um conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras no sentido de obter informações sobre todas as operações empresariais em formato eletrônico. Ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco”.⁴²

INFLUÊNCIAS DO SPED NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS: CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES

O Brasil, país com dimensões continentais, vem ganhando o título de um dos mais sonegadores do Mundo. Estima-se que as evasões cheguem ao montante de quase 500 bilhões de reais, anualmente.⁴³ Em contrapartida, o país tem a maior carga de impostos da América Latina,⁴⁴ realidade que, por vezes, é utilizada como justificativa do

41 Ibid.

42 DUARTE, Roberto Dias. Big Brother Fiscal III: O Brasil na Era do Conhecimento. 3. ed. Belo Horizonte: Cafelaranja, 2009. Disponível em: <https://www.mbi.com.br/mbi/biblioteca/papers/200912-big-brother-fiscal-3-brasil-era-conhecimento/Big-Brother-Fiscal-3.pdf>. Acesso em: 12 de agosto de 2019.

43 ÁVILA, Maria Eduarda Barbosa de; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. Influências dos Sped(S) Contribuições e Fiscal nas arrecadações tributárias dos estados brasileiros. II Congresso UFU de contabilidade. Minas Gerais, 2017. Disponível em: http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9433_influencias_dos_speds_contribuicoes_e_fiscal_nas_arrecadacoes_tributarias_dos_estados_brasileiros.pdf. Acesso em: 14 de agosto de 2019, p.02;13.

44 GOMES, Antônio Paulo Machado; *et al.* O Impacto do Sistema de Escrituração Digital (Sped) na Arrecadação Tributária Brasileira. XVIII USP International

não pagamento.

A maioria da população se sente insatisfeita em retirar parte considerável dos seus rendimentos para entregar ao Estado, direta ou indiretamente, sendo comum a busca por meios que lhes permitam se eximir do pagamento de tributo devido ou de reduzir o montante dessa obrigação pecuniária, consagrando aquilo que comumente se chama de Cultura da Sonegação.⁴⁵

Para alguns estudiosos, “o comportamento sonegador pode ser dissuadido por meio da ameaça de detecção e aplicação de sanções”,⁴⁶ porquanto antes de escolher por não pagar determinado tributo, o contribuinte “compara o retorno previsto quando sub reporta sua renda contra a perspectiva incerta de detenção e punição”.⁴⁷

É nesse contexto que a tecnologia da informação se torna útil para o Governo, o sistema não se resume a uma nova forma de cumprimento de obrigações acessórias, mas, sim, reveste-se como uma oportunidade de combate à sonegação, através da transparência informacional.⁴⁸

Conference in Accounting. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/833.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2019, p.2.

- 45 SANTOS, Andreza Souza Nascimento dos. Os efeitos da Sonegação Fiscal nas Políticas Públicas. *Revista Dat@venia*. V,08, nº 2, 2016, p.197-222. p.119; 218.
- 46 SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada*, São Paulo, 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000300006. Acesso em: 16 de agosto de 2019.
- 47 GOMES, Antônio Paulo Machado; et al. O Impacto do Sistema de Escrituração Digital (Sped) na Arrecadação Tributária Brasileira. XVIII USP International Conference in Accounting. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/833.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2019, p.2.
- 48 BORGES, Crislaine Fidelis; SOARES, Adeilson Barbosa; MARTINS, Vidigal Fernandes. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED: Desafios e Benefícios para os profissionais Contábeis do Município de Uberlândia. *Sinkania - Revista Científica*, v. 1, n. 7. p.106-133, 2013. Disponível em: <http://linkania.org/>

No mês de fevereiro de 2019 (relatório mais recente disponível), a arrecadação total das Receitas Federais atingiu o valor de R\$115.062 milhões, registrando acréscimo real (IPCA) de 5,36% em relação a fevereiro de 2018.⁴⁹

A junção da arrecadação dos dois primeiros meses do ano, janeiro e fevereiro de 2019, totaliza o montante de R\$ 275.487 milhões de arrecadação, representando um acréscimo pelo IPCA de 1,76%.⁵⁰ De acordo com a Receita Federal, os indicadores macroeconômicos que sinalizam a retomada da economia, como o crescimento na atividade industrial, são fatores que refletiram positivamente para a elevação da arrecadação.⁵¹

O ano de 2018 também contou com resultados arrecadatários positivos, com variação real de 3,41% em relação ao ano anterior. Parte desse resultado decorre do esforço da administração tributária que adotou uma nova estratégia de cobrança com uma proximidade maior dos contribuintes devedores, e pela criação de mecanismos que possibilitam a autorregularização dos débitos.⁵²

Uma dessas medidas que busca o aumento da proximidade com o contribuinte é o SPED, por meio da modernização e informatização dos dados.⁵³

master/article /view/139. Acesso em: 15 de agosto de 2019.

49 BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatórios de Arrecadação. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/fevereiro2019/analise-mensal-fev-2019.pdf>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

50 BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatórios de Arrecadação. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/fevereiro2019/analise-mensal-fev-2019.pdf>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

51 BRASIL. Ministério da economia. Notícias. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-arrecadado-r-r-141-529-milhoes-em-dezembro>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

52 **Ibid.**

53 OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) NA GESTÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/>

O modelo tem pontos positivos e negativos, por um lado pode trazer a maximização da transparência na relação das entidades com o fisco e possibilitar uma redução de gastos com papel e impressão, mas por outro, traz a necessidade de investimentos em sistemas de informação e em tecnologia, além de pessoal especializado para cumprir as exigências do projeto.⁵⁴

Embora a proposta tenha como um de seus objetivos a simplificação, o Sistema Público de Escrituração Digital é um desafio para empresas e contadores, pois o modo de cumprimento das obrigações é complexo, e os campos exigidos compreendem praticamente todas as informações controladas pelas empresas, a quantidade de informações e a complexidade dos leiautes trazem complicações na geração dos arquivos.⁵⁵

Ademais, um dos pontos mais relevantes do Sistema é a possibilidade de serem feitos cruzamentos dos dados de cada contribuinte, identificando, com precisão, devedores, sonegadores e, ainda, as empresas que não declararam o imposto e a arrecadação mensal.⁵⁶

Essa sistemática abre a possibilidade para que “o fisco faça amostragens e análise de comportamentos setoriais, cruzando as informações e detectando irregularidades”.⁵⁷ Não somente isso, há que se falar também da possibilidade de cruzar dados entre duas empresas,

anais/2CCF/20080811155109.pdf. Acesso em: 17 de agosto de 2019, p.2.

- 54 BORGES, Crislaine Fidelis; SOARES, Adeilson Barbosa; MARTINS, Vidigal Fernandes. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED: Desafios e Benefícios para os profissionais Contábeis do Município de Uberlândia. Sinkania - Revista Científica, v. 1, n. 7. p.106-133, 2013. Disponível em: <http://linkania.org/master/article/view/139>. Acesso em: 15 de agosto de 2019.
- 55 E-AUDITORIA. Você realmente sabe o que é o SPED? 2017. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/artigos/voce-realmente-sabe-o-que-e-o-sped/>. Acesso em: 18 de agosto de 2019.
- 56 ECKERT, Alex; et al. As obrigações tributárias acessórias no Brasil: uma análise sobre a utilização das informações pelo fisco federal. Convibra Administração. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/81/2013_81_5826.pdf. Acesso em: 12 de agosto de 2019, p.8.
- 57 FRANÇA, Reginaldo de. Fiscalização tributária: prerrogativas e limites. Curitiba: Ed. Juruá, 2003.

pois “se determinada empresa declara que efetuou transação fiscal ou comercial com outra, e a identifica por meio do CNPJ, esta segunda deverá amparar a operação em sua escrituração”,⁵⁸ não havendo amparo da operação determinada na escrituração da segunda, ou havendo controvérsias nas escriturações, ambas serão intimadas para prestar os devidos esclarecimentos à Receita Federal.

É evidente que a implantação dessa sistemática irá causar grandes impactos, sobretudo nas micro e pequenas empresas, que, por vezes, ainda adotam um sistema de escrituração manual, já “para as empresas que possuem estruturas tecnológicas, a Implantação do SPED não demandará grandes mudanças. Existirá, apenas, a necessidade de investimentos em sistemas complementares para fazer a comunicação com a Receita Federal do Brasil”.⁵⁹

Incontestável é que todas as empresas terão que se adaptar à implantação do SPED, passando a utilizar os sistemas, pois caso contrário terão dificuldades de estar em conformidade, podendo ter problemas com a fiscalização tributária.⁶⁰

Frise-se que o SPED é dividido em três projetos principais, sendo eles SPED Contábil, SPED Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica⁶¹. A NF-e, também, grande novidade que, às vezes, causa algumas dificuldades para o empresário e permite elevado controle do fisco sobre as atividades do contribuinte.⁶²

Ao emitir uma Nota Fiscal Eletrônica, as informações ali inseridas

58 Ibid. p.10.

59 OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) NA GESTÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/2CCF/20080811155109.pdf>. Acesso em: 17 de agosto de 2019, p.8.

60 Ibid. p.8.

61 HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação Brasileira pós-sped: a eficácia da fiscalização eletrônica. Revista Linceu, São Paulo, v. 2, n. 2. p.29-47, jan./jun. 2012, p.33.

62 CELZLEIN, Terezinha. Dificuldades das Empresas do Simples Nacional em implantar a Nota Fiscal Eletrônica. (Trabalho de Conclusão de Curso) Videira - SC, 2013. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/04/Terezinha-Celzlein.pdf>. Acesso em: 17 de agosto de 2019, p.13.

“vão para fazenda municipal, estadual, e federal, e posteriormente são importadas para a contabilidade, ou seja, com a NF-e os crimes contra o fisco serão praticamente impossíveis de ocorrer”. A tendência é que a contabilidade fiscal passará ser realizada totalmente por meio da internet e, posteriormente, o SPED, a contabilidade e a Nota Fiscal Eletrônica serão integrados e trabalharão em tempo real.⁶³

As funcionalidades do sistema são múltiplas e “quando somadas, passam a integrar uma enorme rede de informações numa espécie de teia virtual com alto poder de rastreabilidade e cruzamento de informações”.⁶⁴

Inegável é que os fiscos têm buscado um aprimoramento, nas técnicas de fiscalização e arrecadação, o que necessariamente envolve diversos sistemas de cumprimento das obrigações acessórias.⁶⁵

Alguns acreditam que “com os novos sistemas de controles fiscais, em 05 (cinco) anos o Brasil terá o menor índice de sonegação empresarial da América Latina e em 10 (dez) anos índice comparado ao dos países desenvolvidos”.⁶⁶

Os aprimoramentos dos fiscos, em todas as esferas, sobretudo do fisco federal, geralmente pioneiro nos projetos e inovações aqui analisados, por seus próprios bancos de dados e também por meio do cruzamento de dados e informações permutadas entre as esferas municipal, federal e estadual, geram um aumento substancial na arrecadação e conseqüentemente uma diminuição na sonegação fiscal.

Contudo, mesmo com os notórios benefícios possibilitados ao fisco pelo sistema exposto acima, vale lembrar o fato de que o setor público também se submeter à égide da Lei Geral de Proteção de Dados, sendo inviável que sob o argumento de majoração da efetividade, arbítrios sejam cometidos. Embora o tema seja recente e pouco

63 Ibid.

64 Ibid.

65 ACIM. E-Social: sai o fiscal físico, entra o eletrônico. Notícias, 2018. Disponível em: <https://www.acim.com.br/2018/07/04/e-social-sai-o-fiscal-fisico-entra-o-eletronico/>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

66 AMARAL, Gilberto Luiz do; *et al.* Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, Curitiba, 2009, p.16.

discutido nas academias, tem especial relevância.

CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS (LGPD) EM PROL DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA JUNTO AO SPED

Atualmente, nota-se cada vez mais uma sociedade tecnológica interativa com os mecanismos digitais, através de utilização de sites que exigem cadastro de dados para sua utilização, ou até mesmo de aplicativos que promovem funções primordiais, tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas, no que concerne à administração e controle de informações.

A Lei Geral de Proteção de Dados foi criada, objetivando regulamentar a circulação de dados em todo o território Nacional, além de acompanhar o desenvolvimento tecnológico da população. A regulamentação será realizada observando a boa-fé, bem como alguns princípios norteadores, dos quais alguns merecem destaque:⁶⁷

Art. 6º [...] VI - transparência: garantia, aos titulares, de informações claras, precisas e facilmente acessíveis sobre a realização do tratamento e os respectivos agentes de tratamento, observados os segredos comercial e industrial; VII - segurança: utilização de medidas técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou difusão; VIII - prevenção: adoção de medidas para prevenir a ocorrência de danos em virtude do tratamento de dados pessoais; [...] X - responsabilização e prestação de contas: demonstração, pelo agente, da adoção de medidas eficazes e capazes de comprovar a observância e o cumprimento das normas de

67 BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

proteção de dados pessoais e, inclusive, da eficácia dessas medidas.

A partir da aplicação dos princípios supracitados, compreende-se que a coleta de dados ocorrerá observando pressupostos essenciais para a construção de uma relação de segurança para com todos que foram alcançados pela nova lei.

Assim, aqueles que não cumprirem os mandamentos da LGDP, estarão suscetíveis a pesadas sanções, como a multa diária, por exemplo. Logo, deve-se esperar que as informações prestadas sejam fidedignas.

Outro ponto pertinente sobre a legislação, em questão, é a possibilidade de troca de informações entre entidades públicas, como prevê o ser art. 56:⁶⁸

XVI - uso compartilhado de dados: comunicação, difusão, transferência internacional, interconexão de dados pessoais ou tratamento compartilhado de bancos de dados pessoais por órgãos e entidades públicos no cumprimento de suas competências legais, ou entre esses e entes privados, reciprocamente, com autorização específica, para uma ou mais modalidades de tratamento permitidas por esses entes públicos, ou entre entes privados.

Levando em consideração que a declaração inserida no SPED abarca inúmeras informações que transcendem a órbita do contribuinte e interligam-se a terceiros com os quais se nutrem relações comerciais, trabalhistas, previdenciárias, etc., como por exemplo, no *e-social*, onde são abarcadas inúmeras informações a respeito de todos os empregados contratados pela empresa, sendo assim, é impossível negar a interligação dos institutos.

Nesse contexto, verifica-se mais um mecanismo de fiscalização

68 BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

para auxiliar o SPED nas verificações de dados fornecidos seja por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas, facilitando o cruzamento de informações equivocadas e promovendo uma maior efetividade ao sistema fiscalizatório.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O SPED foi criado para mudar completamente a maneira de cumprimento das obrigações acessórias; por meio de recursos midiáticos, todas as informações passam a ser prestadas ao fisco de forma eletrônica, desaparecendo a necessidade da existência de livros contábeis em papel. Essa nova sistemática decorre da influência da tecnologia no Direito Tributário.

A modificação na forma de escrituração tem elevado o controle do fisco sobre o cumprimento das obrigações e dados do contribuinte, conseqüentemente vem aumentando a eficácia da fiscalização.

Em razão do cruzamento de dados e aumento do poder de fiscalização do fisco, o contribuinte sente-se imbuído ao cumprimento correto de suas obrigações, inibindo-se a prática da sonegação fiscal.

Conseqüentemente com a diminuição da sonegação fiscal, vem ocorrendo o aumento da arrecadação por parte do fisco, o que foi mostrado por meio dos demonstrativos de arrecadação da Receita Federal, utilizada como base para o presente estudo.

Com a diminuição da sonegação e elevação da arrecadação de impostos, o contribuinte poderá inclusive pleitear perante a Receita Federal uma redução da carga tributária, visto que, atualmente, mesmo existindo muitos tributos devidos, o índice de evasão fiscal é elevadíssimo.

Com a efetividade do SPED, espera-se que todos os pagamentos ocorram lícitamente, pois os contribuintes são compelidos a pagar em razão da efetividade do sistema. Dessa forma, com o aumento da arrecadação, o fisco terá maior disponibilidade de caixa, podendo reduzir a carga tributária ou conceder benefícios tributários a determinados contribuintes, de acordo com as suas condições.

A maioria dos benefícios do SPED se dirige ao fisco, principalmente pela possibilidade de realização de auditorias digitais, reduzindo consideravelmente o tempo anteriormente gasto com auditorias

personais nas dependências do contribuinte.

Contudo, com a promulgação da Lei Geral de Proteção de Dados, e contemplação do setor público, quanto à obrigatoriedade de transparência, segurança e prevenção das informações prestadas por aqueles que utilizam os sistemas disponibilizados pelo fisco, será necessário um cuidado com a privacidade dos indivíduos usuários, observando-se pressupostos essenciais para uma relação de segurança, sendo ainda inviável a exposição dos dados ofertados.

Por outro lado, verifica-se que essa lei pode funcionar como mais um mecanismo de fiscalização para auxiliar o SPED nas verificações de dados fornecidos, porquanto permite expressamente o compartilhamento de informações entre órgãos e entidades públicas para cumprimento das disposições previstas em lei.

O compartilhamento de informações relacionadas a pessoas naturais ou jurídicas entre os órgãos públicos, em paralelo às auditorias digitais, tornam as investigações no âmbito do Sistema Financeiro Nacional mais efetivas, e dificultam a atividade do “contribuinte sonegador”, possibilitando a incidência de graves penalidades para aqueles que não conseguem comprovar a licitude de suas transações.

Para o contribuinte, também existem benefícios e malefícios que decorrem dessa implementação digital, como por exemplo, redução de custo com impressão e armazenamento e diminuição da burocratização, elevação da fiscalização e necessidade de investimento para aquisição do software e pessoal especializado para manejá-lo.

Com base nisso, conclui-se ser necessário que as empresas (contribuintes) dediquem-se e comprometam-se para que tenham disponibilidade de agregar as novas regras e cumpri-las corretamente, sob pena de incorrer em multas e outras penalidades. Todas essas inovações se revelam como reflexos do desenvolvimento tecnológico.

REFERÊNCIAS

ACIM. E-Social: sai o fiscal físico, entra o eletrônico. Notícias, 2018. Disponível em: <https://www.acim.com.br/2018/07/04/e-social-sai-o-fiscal-fisico-entra-o-eletronico/>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

AMARAL, Gilberto Luiz do; *et al.* Estudo sobre sonegação fiscal

das empresas brasileiras. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, Curitiba, 2009, 16p.

ATHENIENSE, Alexandre. Impactos das mudanças na Lei de Proteção de Dados Pessoais. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-dez-29/opinio-imp-actos-mudancas-lei-protecao-dados-pessoais>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

ÁVILA, Maria Eduarda Barbosa de; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos; LEROY, Rodrigo Silva Diniz. Influências dos Sped(S) Contribuições e Fiscal nas arrecadações tributárias dos estados brasileiros. II Congresso UFU de contabilidade. Minas Gerais, 2017. Disponível em: http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9433_influencias_dos_speds_contribuicoes_e_fiscal_nas_arrecadacoes_tributarias_dos_estados_brasileiros.pdf. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

BORGES, Crislaine Fidelis; SOARES, Adeilson Barbosa; MARTINS, Vidigal Fernandes. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED: Desafios e Benefícios para os profissionais Contábeis do Município de Uberlândia. Sinkania - Revista Científica, v. 1, n. 7. p.106-133, 2013. Disponível em: <http://linkania.org/master/article/view/139>. Acesso em: 15 de agosto de 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

_____. Ministério da economia. Notícias. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/janeiro/receita-federal-arrecadou-r-r-141-529-milhoes-em-dezembro>. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Relatórios de Arrecadação. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/>

fevereiro2019/analise-mensal-fev-2019.pdf. Acesso em: 16 de agosto de 2019.

_____. Receita Federal. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Apresentação. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

_____. _____. Benefícios. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

CELZLEIN, Terezinha. Dificuldades das Empresas do Simples Nacional em implantar a Nota Fiscal Eletrônica. (Trabalho de Conclusão de Curso) Videira, SC, 2013. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/04/Terezinha-Celzlein.pdf>. Acesso em: 17 de agosto de 2019.

DUARTE, Roberto Dias. Big Brother Fiscal III: O Brasil na Era do Conhecimento. 3. ed. Belo Horizonte: Cafelaranja, 2009. Disponível em: <https://www.mbi.com.br/mbi/biblioteca/papers/200912-big-brother-fiscal-3-brasil-era-conhecimento/Big-Brother-Fiscal-3.pdf>. Acesso em: 12 de agosto de 2019.

E-AUDITORIA. Você realmente sabe o que é o SPED? 2017. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/artigos/voce-realmente-sabe-o-que-e-o-sped/>. Acesso em: 18 de agosto de 2019.

ECKERT, Alex; *et al.* As obrigações tributárias acessórias no Brasil: uma análise sobre a utilização das informações pelo fisco federal. Convibra Administração. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/81/2013_81_5826.pdf. Acesso em: 12 de agosto de 2019.

FISCOSOFT. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED - Roteiro de Procedimentos. 2019. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PI-D=153044&key=3111907. Acesso em: 08 de agosto de 2019.

FRANÇA, Reginaldo de. Fiscalização tributária: prerrogativas e limites. Curitiba: Ed. Juruá, 2003.

GOMES, Antônio Paulo Machado; *et al.* O Impacto do Sistema de Escrituração Digital (Sped) na Arrecadação Tributária Brasileira. XVIII USP International Conference in Accounting. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/833.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2019, p.2.

HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação Brasileira pós-sped: a eficácia da fiscalização eletrônica. Revista Linceu, São Paulo, v. 2, n. 2. p.29-47, jan./jun. 2012, p.33.

HOFFMANN, Álvaro Nestor Weber; BRIÃO, Adriana Horst. Como a evolução tecnológica do governo impacta na gestão empresarial. Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto (GEDECON). V.1, nº. 01. p.81-99. 2013, p.90.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MANTAIA, Carla Aparecida. Obrigação tributária e seus aspectos legais. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIX, n. 151, ago. 2016. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17612. Acesso em: 18 de agosto 2019.

OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) NA GESTÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Disponível em:

[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso /anais/2CCF/20080811155109.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/2CCF/20080811155109.pdf). Acesso em: 17 de agosto de 2019.

REIS, Filipe. O avanço da tecnologia e as novas concepções do Direito Tributário. Jus. Artigos, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/59828/o-avanco-da-tecnologia-e-as-novas-concepcoes-do-direito-tributario>. Acesso em: 13 de agosto de 2019.

SANTIAGO, Fernando. Lei de proteção de dados muda funcionamento de empresas brasileiras. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-ago-20/fernando-santiago-lei-protecao-dados-muda-atuacao-empresas>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

SANTOS, Andreza Souza Nascimento dos. Os efeitos da Sonegação Fiscal nas Políticas Públicas. Revista Dat@venia. V,08, nº 2, 2016. p, 197-222. p, 119; 218.

SILVA, Cristiano Moreira da; SILVA, Luana Fagundes; DRUMOND, Fátima Maria Penido. Obrigações acessórias: o papel do profissional contábil na implantação do sped fiscal em um grupo de empresa do setor siderúrgico. Revista de Informação Contábil. Vol. 9, n.4, p.42-60, out-dez/2016. Disponível em: [https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view File/13369/16073](https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/File/13369/16073). Acesso em: 07 de agosto de 2019.

SILVA, Thiago Moreira da. Nota Fiscal Eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. IPEA. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8650/1/Nota%20fiscal.pdf>. Acesso em: 03 de agosto de 2019.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. Economia Aplicada, São Paulo, 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000300006. Acesso em: 16 de agosto de 2019.



PROGRAMAS DE COMPLIANCE EM GESTÃO TRIBUTÁRIA CONFORME A LEI ANTICORRUPÇÃO

*Luiz Arthur Pereira COSTA⁶⁹
Prof. Me. Danilo Moreira MENDES⁷⁰*

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, uma onda crescente de escândalos ligando o nome de grandes empresas a atos de corrupção tomou conta do cenário midiático brasileiro. De fato, tal exposição é extremamente prejudicial para a imagem das empresas que têm seu nome relacionado a esses casos. Os efeitos negativos, gerados através disso, são inúmeros. Dentre eles, podem ser apontados: a simples perda de popularidade, sanções de natureza penal, cível e administrativa, como até mesmo, a falência.

É perceptível que a corrupção tem gerado diversos prejuízos ao Estado brasileiro, uma vez que, em relação ao sistema financeiro, esse muitas vezes deixa de arrecadar os recursos destinados a sua manutenção devido a atos corruptos como a lavagem de dinheiro e a sonegação fiscal. Além destes, podem ser apontadas, também, as diversas fraudes de licitações e contratos públicos, que geram vários prejuízos

69 Graduando do Curso de Direito da Unifacisa. E-mail: luizarthuracademico@gmail.com

70 Professor Universitário, especializando em Direito Tributário (PUC MINAS); Mestre em Desenvolvimento Regional (UEPB). E-mail: dmoreiramendes@gmail.com

para administração pública.

Ressalta-se que o resultado desses prejuízos para os cofres públicos reflete-se diretamente na sociedade que, por muitas vezes, deixa de ter um sistema de saúde, segurança e educação de boa qualidade, justamente, por que as verbas que seriam destinadas a estes sistemas, estão tomando outros destinos.

Diante dessa realidade, visando ao controle da corrupção, no Brasil se instituiu, no ano de 2013, a Lei nº 12.846 (Lei Anticorrupção), com o intuito de responsabilizar, civil e administrativamente, as pessoas jurídicas por atos corruptos.

Dessa forma, com a instituição da Lei Anticorrupção, uma nova perspectiva, no que diz respeito à ética empresarial e programas de integridade, foi gerada, fazendo-se necessária a análise envolvendo essas questões, principalmente em relação à gestão tributária das empresas, visto ser esta uma das áreas das empresas que merecem uma atenção mais complexa, inclusive no que se refere aos programas de integridade e *Compliance*.

Portanto, tendo em vista que a corrupção pode ser avistada em grande parte da sociedade brasileira e que a discussão do tema, principalmente no tocante ao seu controle, tem uma relevância para os estudos do Direito, uma vez que a prática corrupta atinge a sociedade em diversos aspectos, é necessária a análise da implementação política de *Compliance* como uma ferramenta no combate à corrupção, principalmente no que se refere a sua aplicação em matéria tributária, como uma ferramenta apresentada pela Lei 12.846/2013 – no que se refere aos chamados “Programas de Integridade” – ao controle de atos ilícitos e corruptos, bem como os possíveis benefícios gerados às empresas que optam por essa política.

Com isso, tendo a ciência de que ondas de escândalos relacionados à corrupção na história recente do Brasil, envolvendo políticos e grandes empresas, os olhos do legislador voltaram-se aos riscos que tais atos corruptos causam à economia nacional, bem como os prejuízos causados à sociedade. Desse modo, fizeram surgir uma legislação focada ao combate à corrupção, com um foco para as atividades dentro das empresas.

Essa nova perspectiva gerou nas empresas uma atenção especial

para o desenvolvimento ético e sustentável. Assim, fazendo-se necessária a implantação de mecanismos dentro da Gestão Empresarial, inclusive a tributária, que objetivem implantar uma consciência ética, a fim de que a imagem e a reputação das empresas permaneçam intactas, conseqüentemente refletindo na sua lucratividade.

Com efeito, passaremos a analisar, como objetivo geral, as contribuições que a implantação de um Programa de *Compliance* em harmonia com a Lei Anticorrupção gera para o controle interno e a Gestão Tributária. Primeiramente, serão abordados os objetivos dos programas de *Compliance*, bem como seu conceito e implantação nas empresas. Em seguida, iremos a verificar os aspectos da Lei 12.846/2013 e o estímulo aos programas de integridade. Por fim, apontaremos os possíveis benefícios do *Compliance* em Gestão Tributária que esteja em conformidade com a Lei, ora em discussão.

O presente estudo foi elaborado por meio de pesquisas bibliográficas, através de artigos, doutrinas e da própria legislação em si, relacionada à matéria ora em comento. De acordo com tais pesquisas, possui uma abordagem descritiva acerca dos fatos analisados em relação à Lei 12.846/2013 e à implantação de programas de *Compliance* em matéria tributária.

OS PROGRAMAS DE COMPLIANCE

A palavra de origem inglesa que significa: conformidade; deriva de *to comply*, que, por sua vez, em uma tradução literal significa: para cumprir. No entanto, a simples tradução é pouco precisa para explicar a dimensão do que esses programas objetivam. Portanto, antes de conceituar o *Compliance*, faz-se necessário analisar o que os programas dessa natureza objetivam. Francisco Schertel Mendes e Vinicius Marques de Carvalho (2017) assim definem:

Um programa de compliance visa estabelecer mecanismos e procedimentos que tornem o cumprimento da legislação parte da cultura corporativa. Ele não pretende, no entanto, eliminar completamente a chance de ocorrência de um ilícito, mas sim minimizar as possibilidades de que ele ocorra,

e criar ferramentas para que a empresa rapidamente identifique sua ocorrência e lide da forma mais adequada possível com o problema (MENDES; CARVALHO, p.31).

Portanto, é de se afirmar que os programas de *Compliance* visam estabelecer dentro das organizações o trabalho ético e sustentável, atentando sempre ao respeito e cumprimento à legislação e, a partir dos seus mecanismos, procurar eximir ou diminuir as possibilidades de ocorrência de atos ilícitos que, porventura, venham a trazer não apenas sanções de natureza penal, administrativa e tributária, mas também “sanções” à própria imagem das organizações, o que pode ser até mais grave para o seu funcionamento do que as outras.

Além do mais, é importante destacar que os programas de *Compliance* podem ser adotados em diversas searas, inclusive na que é foco deste estudo, a empresarial.

O *Compliance* tem ganhado um grande destaque na atualidade, visto a crescente busca de alternativas eficazes de programas atentos a condutas éticas e que busquem estimular o cumprimento da lei dentro das organizações.

A partir disso, pode-se dizer que a conceituação do *Compliance* não se restringe ao simples cumprimento de normas, mas, na verdade, possui uma estrutura bem mais ampla, pois se refere a um arcabouço de procedimentos e regras que servirão de orientação para o comportamento e atuação ética de uma instituição dentro do mercado no qual atua e, além disso, a forma como seus funcionários e administradores trabalham. Nesse sentido, Candeloro, Rizzo e Pinho (2012) apontam ao conceituar o *Compliance* como sendo:

[...] um conjunto de regras, padrões e procedimentos éticos e legais, que uma vez definido e implantado, será a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários (CANDELORO; RIZZO; PINHO, p.30).

Além do já exposto, percebe-se, através dessa análise, que um dos objetivos centrais do *Compliance*, ao instituir suas regras nas organizações, são os cuidados e as prevenções de risco, tanto interna como externamente. Tais cuidados preservam principalmente a imagem das empresas, buscando manter sua lucratividade com uma postura ética.

Sendo assim, a necessidade da implantação de programas de *Compliance* nas empresas é nítida, justamente com o novo paradigma apresentado na legislação atual, que estimula a criação de padrões éticos nas empresas, agregando valores aos seus funcionários e sua administração e impondo o respeito à legislação vigente.

Vale ressaltar que a instituição de programas de *Compliance* tem se tornado interesse não apenas das empresas, a fim de manter sua boa reputação, mas também do próprio Estado, visto a necessidade de combater práticas corruptas extremamente prejudiciais à manutenção estatal no estado paroxístico que se encontra. Mendes e Carvalho, ao se referirem sobre o assunto, apontam que “a sociedade tem algo a ganhar se for criado um incentivo para que as próprias empresas sejam parcialmente responsáveis por garantir o cumprimento da legislação” (MENDES; CARVALHO, 2017, p.31).

Porém, antes de debater sobre a legislação a ser observada, que é o modo como o Estado demonstra seu interesse nos programas de integridade e *Compliance*, é importante destacar a forma de implantação do *Compliance* nas empresas.

IMPLANTAÇÃO DOS PROGRAMAS DE COMPLIANCE

A implantação de programas de *Compliance* possui uma série de vantagens para as empresas que desejam manter sua lucratividade compondo uma postura ética e seguindo os parâmetros da legislação vigente, gerando como consequência a redução das chances de serem acometidas em situações comprometedoras a sua imagem. Afinal de contas, como bem afirma Mendes e Carvalho “os agentes do mercado tendem, cada vez mais, a preferir contratar com empresas que apresentem uma estrutura bem delineada de compliance, uma vez que ela confere maior segurança às operações. Mais do que um diferencial, investir em um programa de compliance tende a se tornar

uma necessidade” (MENDES; CARVALHO, 2017, p.125-126).

A implantação de um Programa de *Compliance* sólido depende, a princípio, de que seja analisada a realidade da empresa e suas particularidades, como bem destacam Marcelo de Aguiar Coimbra e Vanessa Alessi Manzi (2010, p.20):

O programa de *compliance* deve ser estruturado de acordo com a realidade particular da organização, as suas circunstâncias específicas, a sua cultura, o seu tamanho, o seu setor de atuação, o tipo de atividade por ela desenvolvido e o local da sua operação.

Além disso, deverá se atentar para três pilares lógicos que ensejam na eficácia do implemento, são eles: prevenir, detectar e responder. Assim aponta Marcos Assi (2018, p.27):

Devemos considerar o compliance como uma área de suporte interno dos negócios, caracterizando-o por três linhas especiais a atender. É muito importante que todos entendam que a tomada de decisões deve respeitar as leis, normas, políticas e procedimentos corporativos e organizacionais; portanto, devemos entender que temos três pilares do programa de compliance baseados na lógica ‘prevenir, detectar e responder’.

Com isso, é importante destacar que não há um modelo rígido para implementação do programa de *Compliance*, no entanto a observância desses três pilares como norte será crucial à eficácia.

Percebe-se, portanto, através da análise desses pilares, a princípio o da prevenção, que ao implantar o programa deverão ser elaborados treinamentos eficazes, em relação aos funcionários, sendo esses treinamentos de natureza cultural, comportamental e operacional. Este é um ponto crucial, visto que só assim haverá a segurança de que os funcionários terão a ciência das políticas e procedimentos implantados, pois só a simples implantação não garantirá a eficácia.

Um importante ponto, ainda em relação à prevenção, nada mais é que a clareza e, de fato, a execução da cobrança na tratativa dessas atividades. E, mais além, não deixar passar em branco os erros ocorridos e, principalmente, os atos em discordância com o programa.

Assim, podemos dizer que, no que se refere à prevenção, deve-se atentar, quanto à implementação do programa, ao seguinte: políticas e procedimentos claros, comunicação acerca do programa, centralização das informações, treinamentos e apoio aos funcionários, além de integração com os processos e pessoas (ASSI, 2018, p.28).

Ademais, no tocante à detecção, o autor destaca a importância da atuação de um departamento jurídico a fim de que possa atuar estabelecendo as providências necessárias, de acordo com a lei.

Buscar o controle interno é tarefa importantíssima para a vida da empresa, e, para isso, é necessário que estejam sempre sendo realizadas revisões e análises das atividades, verificando se estão em consonância com o programa.

O pilar “detectar” vive ligado ao pilar “responder”, visto que sendo detectados atos não condizentes com as exigências da política instituída através do programa de *Compliance*, deverão ser aplicadas as consequências em acordo com o código de ética.

Desse modo, a “detecção” depende de um sistema abrangente de controle, auditoria rotineira, análise de *compliance*, controles de *compliance* e a atuação de um departamento jurídico no processo. Quando detectados atos irregulares, dever-se-á atentar ao pilar “responder” que, por sua vez, depende da previsão de consequências claras, nexos causal entre conduta e consequência e a efetividade do monitoramento (ASSI, 2018).

Seguindo esses pilares, o programa de *Compliance* tende a impor na empresa uma política efetiva, aplicando, assim, a ética. Obtendo esse *status*, tenderá a obter uma confiança ainda maior dos agentes investidores, além de ter sua credibilidade aumentada no mercado. Não obstante a isso, também terá uma credibilidade maior aos olhos da lei, pois, como veremos, a própria legislação, buscando combater a corrupção, estimula a implantação de programas desse gênero, inclusive olha com outros olhos na hora de julgar empresas que possuam, em suas entranhas, políticas éticas.

O PAPEL DA LEI 12.846/2013 NO COMBATE À CORRUPÇÃO NAS EMPRESAS E OS PROGRAMAS DE INTEGRIDADE

Como já citado, na história recente do Brasil, tem acontecido a exposição de escândalos corruptos, envolvendo políticos e grandes empresas. Essa exposição tem causado na sociedade uma sensação de repúdio a tais atos, principalmente após a chamada Operação Lava-jato.

A corrupção, sem dúvidas, é um fenômeno que causa insatisfação, e requer atenção. Afinal de contas, as práticas corruptas não são uma afronta apenas à administração pública, mas principalmente a todo e qualquer cidadão, justamente pela forma que afeta direta e indiretamente a sociedade.

No entanto, é de se destacar que a corrupção está presente nas mais diversas áreas da sociedade. Ao tratarem sobre o tema, Greco Filho e Rossi (2015, p.16) afirmam:

O problema da corrupção, assim, é amplo, envolvendo, na verdade, qualquer locupletamento indevido decorrente da prática de ato ilegal ou mesmo antiético para beneficiar alguém ou facilitar alguma atividade, ainda que legítima de outrem, ou, ainda, comportar-se de maneira indevida para obter algum benefício para si ou para outrem, ainda que sem conteúdo econômico. Nesse sentido amplo, por exemplo, também seriam atos de corrupção o do empregado que assina o livro de presença por outro ou o funcionário que pula a catraca controladora de entradas e saídas para burlar a vigilância de horário de expediente.

Nesse sentido, extrai-se que a corrupção é um fenômeno que pode ser praticado por qualquer cidadão, quando este pratica atos antiéticos ou ilegais, visando beneficiar a si próprio ou a outro, prejudicando assim parte da sociedade. Através disso, nota-se a relevância do combate a essa prática, visto os malefícios gerados pelas condutas

corruptas.

A partir dessa visão de que a corrupção não se centra apenas dentro da administração pública, foi editada a Lei nº 12.846/2013 com a finalidade de combater a corrupção advinda das pessoas jurídicas.

Antes da entrada em vigência da Lei Anticorrupção, era praticamente inexistente a responsabilização de empresas por atos corruptos. O que acabou por gerar uma certa revolta dentro da população, após os diversos escândalos que algumas empresas se envolviam. Assim, a Lei surge para suprimir uma lacuna existente no tocante à responsabilização das pessoas jurídicas por atos de corrupção, como bem analisam Mendes e Carvalho (2017, p.89):

A Lei Anticorrupção buscou endereçar um problema no direito brasileiro que há muito era apontado por organizações internacionais e especialistas no combate à corrupção: a falta de previsão legal que permitisse a efetiva responsabilização das empresas por ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Essa lacuna, além de gerar dificuldades para o ressarcimento dos cofres públicos, gerava incentivos distorcidos no mercado, pois muitas vezes as empresas beneficiadas por atos de corrupção não eram diretamente responsabilizadas, portanto não sofriam impacto negativo em suas atividades.

Ressalta-se que a Lei, ora em comento, responsabiliza as pessoas jurídicas com sanções de natureza administrativa e civil, não penal. Como bem trata o seu artigo 2º ao afirmar que “As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não”.

Além disso, é importante destacar que a Lei, ora em comento, foi abrangente ao prever no parágrafo único do seu artigo primeiro que os diversos tipos de sociedades estão sujeitos às responsabilizações que ela dispõe. Assim o dispositivo se apresenta:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente (BRASIL, 2013).

Com isso em vista, cabe agora analisarmos os aspectos mais importantes que apresenta a Lei 12.846/2013, referentes à responsabilização das pessoas jurídicas e às sanções previstas, para, em seguida, fazermos a análise de como a Lei aborda os chamados Programas de Integridade.

OS ATOS DE FRAUDE E CORRUPÇÃO PREVISTOS NA LEI ANTICORRUPÇÃO E A RESPONSABILIZAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Somente recairá a responsabilização prevista na Lei, se porventura verificar-se a ocorrência de um dos atos lesivos previstos. Sobre isso, é relevante destacar que a responsabilidade prevista na Lei possui natureza objetiva, ou seja, a empresa responderá pela prática sem a necessidade de que seja comprovada sua intenção ou culpa de praticar o ato.

Em seu artigo 5º, a Lei 12.846/2013 prevê quais são as condutas consideradas lesivas à administração pública nacional ou estrangeira.

Logo no seu inciso 1º, o artigo 5º traz uma referência clara à prática da conduta de corrupção ativa, ao dispor que “prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada”, constitui-se em ato lesivo ao poder público.

Ressalta-se que nesse caso não é necessário que o agente público, ou a terceira pessoa, tenha aceitado ou recebido tal vantagem. Basta apenas o simples oferecimento para que se constitua o ilícito. Como bem destacam Mendes e Carvalho (2017, p.92):

[...] o ilícito ocorre com o simples oferecimento da vantagem ao agente público, sem exigir que haja a transferência efetiva de algum valor ou que ocorra a concessão de algum privilégio indevido ao particular. Além disso, não é necessariamente em dinheiro que o ato de corrupção se materializa, podendo ocorrer por meio de variadas formas, como presentes, cargos futuros e outros benefícios. Assim, mesmo que a vantagem indevida oferecida a agente público seja feita por meio de artifícios que descaracterizem o pagamento direto, ela será punível.

Tendo em vista isso, as empresas precisam avaliar, com certa cautela, determinados atos que praticam, já que o dispositivo mencionado é bem abrangente, e determinadas práticas das empresas podem ser mal interpretadas. Como é o caso dos brindes a título de cortesia, propaganda, divulgação; bem como os casos das empresas que convidam agentes públicos para seus eventos. Atos dessa natureza, além de outros desse gênero, podem ser muito facilmente mal interpretados. Assim, requerendo atenção para as legislações que tratam desses casos, como, a título de exemplo é o caso do Decreto 4.081/2002 e da Resolução nº 03/2000 da Comissão de Ética Pública.

Inclusive, destacamos que para lidar com situações como essas e adequá-las à Lei se faz necessário o uso de Programas de Integridade como o *Compliance*.

Além do mais, a Lei 12.846/2013 prevê atos que estejam ligados, tanto diretamente quanto indiretamente, às condutas consideradas corruptas. É o caso do artigo 5º, inciso II, ao dispor que “financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei” serão considerados atos corruptos. Bem como o inciso III, ao prever que “utilizar-se de interposta

pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados” também serão consideradas condutas corruptas. Ressaltando que tais atos devem ser comprovados.

A Lei Anticorrupção também buscou, em seu texto, combater as fraudes relacionadas às licitações e contratos administrativos, buscando punir atos de irregularidade perante o procedimento licitatório que constituam fraude. Buscando proteger a administração pública e a livre concorrência dos processos licitatórios.

Apresenta a Lei, em seu artigo 5, inciso IV, um rol bem abrangente de condutas. Sendo elas os atos de:

- a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;
- b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;
- c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;
- d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;
- e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;
- f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou
- g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública; (BRASIL, 2013).

Esta previsão que a Lei Anticorrupção faz, é de grande

importância, justamente pelas fraudes de licitações e contratos públicos serem práticas constantes no Brasil, além de serem consideravelmente prejudiciais à administração pública.

Por fim, o artigo 5º, ainda, prevê em seu inciso V como ato ilícito “dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional”.

Tal dispositivo ganha destaque, principalmente por se apresentar de forma bastante abrangente, requerendo uma atenção maior das empresas. Bem destacam Mendes e Carvalho (2017, p.99) sobre essa situação:

Não obstante a incerteza quanto ao seu real alcance, a previsão na lei é um importante sinal de alerta aos empresários, que devem adotar uma postura cooperativa perante as autoridades públicas fiscalizadoras, a fim de evitar eventuais punições.

Visto isso, faz-se necessário ter atenção a determinados tipos de conduta. Devem as empresas buscar evitar essas práticas, até porque a Lei prevê penalidades gravosas para quem a desrespeita. Como o previsto no artigo 6º, inciso I, uma multa de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício financeiro anterior à abertura do processo administrativo.

Além disso, prevê, no parágrafo 4º do artigo 6º, que não sendo possível avaliar o faturamento bruto, será aplicada uma multa no valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais), não excluindo a obrigação da empresa de reparar os danos causados ao poder público, integralmente.

Não obstante, a Lei também traz a previsão de instrumentos que podem auxiliar as empresas a evitar a prática de atos corruptos, bem como combater a corrupção. Nessa linha, estão os chamados Programas de Integridade.

OS PROGRAMAS DE INTEGRIDADE NA LEI

12.846/2013

A Lei Anticorrupção faz referência, na redação do seu artigo 7º, aos chamados Programas de Integridade, prevendo que a instituição desses programas nas empresas será levada em consideração, no caso de elas virem a ser condenadas. Esses programas serão considerados no momento de calcular o valor da multa.

Com isso, como bem analisam Mendes e Carvalho “a manutenção de programas bem estruturados de integridade repercute diretamente na redução das multas aplicadas pela Administração a pessoas jurídicas condenadas no âmbito da lei” (MENDES; CARVALHO, 2017, p.115).

Assim, verifica-se que a instituição de Programas de Integridade dentro das empresas abre a possibilidade de ter a multa prevista na Lei, ora em comento, diminuída de maneira considerável. Isso se deve, justamente porque a presença de um Programa de Integridade apresenta a empresa como defensora da ética.

Destaca-se que promover benefícios para as empresas que buscam manter em prática a transparência e a ética é fundamental para que elas não se encontrem em situação desvantajosa daquelas que agem ilicitamente. Nessa linha, bem trata Bruno Carneiro Maeda (2013, p.171) ao afirmar que:

Além de incentivar condutas socialmente desejáveis, o tratamento diferenciado para empresas que investem em medidas de prevenção e de promoção de integridade corporativa serve para minimizar desvantagens competitivas e reduzir distorções de mercado que beneficiariam aquelas que nada fazem para evitar práticas ilícitas.

Visto que com a instituição da Lei Anticorrupção nota-se a necessidade de as empresas atentarem aos Programas de Integridade a fim de angariar os seus benefícios. Tanto no que se refere às sanções administrativas previstas na Lei, quanto na sua própria organização

e imagem. Assim, passaremos a verificar agora a importância da atuação do *Compliance* em Gestão Tributária.

COMPLIANCE EM GESTÃO TRIBUTÁRIA: ADEQUAÇÃO À LEI ANTICORRUPÇÃO

É sabido que o Estado necessita de recursos financeiros para garantir o sustento e manutenção dos seus objetivos fundamentais. No caso do Estado brasileiro, aqueles elencados nos incisos do artigo 3º da Constituição Federal. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri (2018, p.17) afirma que “a existência de um Estado implica a busca por recursos financeiros para sua manutenção”.

Assim sendo, o Estado realiza a cobrança de tributos para que possa realizar seus deveres. Os tributos, por sua vez, como bem conceitua o Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, são “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).

Portanto, podemos afirmar que a cobrança dos tributos e seu efetivo pagamento por parte dos contribuintes, constitui a forma como o Estado mantém sua sobrevivência. Assim, diversas espécies de tributos são impostas, surgindo então o dever de pagá-los, inclusive pelas empresas, no que se refere aos tributos que recaem sobre as pessoas jurídicas.

Entretanto, mesmo sendo dever de toda empresa arcar com suas obrigações tributárias, estas muitas vezes são desestimulantes para elas. Pois, como afirmam Silvio Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi, “a carga tributária representa um dos principais custos das empresas no Brasil” (CREPALDI; CREPALDI, 2019, p.1)

Com isso, é compreensível que as empresas busquem meios para diminuir os valores das suas obrigações tributárias, aumentando assim o seu lucro.

No entanto, muitas dessas práticas, a fim de minorar as despesas referentes ao pagamento de tributos, são abusivas. Até mesmo, podendo algumas dessas condutas tipificar o crime de sonegação fiscal, bem como os outros crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/1990. Além, de claro, algumas dessas práticas poderem ser consideradas

dentro dos atos previstos pela Lei Anticorrupção.

A partir disso, surge dentro das empresas a necessidade de, dentro da Gestão Tributária, trabalharem-se formas estratégicas a fim de otimizar o pagamento das obrigações tributárias, diminuindo as despesas e abordando práticas que salvaguardem a empresa cair em desconformidade com a legislação.

De acordo com essa perspectiva, podemos chegar à conclusão de que adotar o planejamento tributário tradicional, visando apenas diminuir a carga tributária, não é um método dos mais eficazes. Agir, dessa forma, é ignorar os outros fatores determinantes para a lucratividade da empresa, além de que certos planejamentos tributários se tornam muito custosos. Nessa linha, afirma Mônica Calijuri (2009, p.74):

Entender que a minimização de tributos é o objeto principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita de gestão. Raciocinando de uma forma bem simples, é melhor ganhar muito, mesmo sendo fortemente tributado do que ganhar nada com uma tributação isenta. Quando um gestor foca seu objetivo em minimizar tributos, ele não está focado em maximizar as vendas, melhorar a qualidade de seus produtos ou produzir com maior produtividade e eficácia.

Assim, podemos dizer que a Gestão Tributária não pode ter a visão limitada de apenas diminuir a carga tributária. Ela deve ir mais além, buscando enaltecer o valor da empresa enquanto toma o controle dos tributos. A partir dessa visão, buscando atentar-se a novas estratégias, renovando sempre a forma de gerir a Gestão Tributária para novas situações de procedimentos fiscais e mudanças no ambiente empresarial e na legislação. Como bem esclarece Calijuri (2009, p.75):

[...] a chave para incorporar a tributação em uma estratégia de negócios bem sucedida é incluí-la como parte integral do processo de decisão da empresa.

Essa proposição está relacionada diretamente ao processo de perseguir o objetivo da empresa: maximização de seu valor. Incluir a tributação na formulação da estratégia de negócios deveria ser um procedimento a ser feito não somente quando da tomada de decisões para os negócios correntes, mas também sobre as possíveis mudanças no ambiente em que ocorrem as operações da empresa.

Portanto, através disso, destaca-se a necessidade da Gestão Tributária estar focada também em apresentar uma postura baseada na ética, fugindo da evasão fiscal, de olho nas mudanças procedimentais. Assim, buscando estar sempre em conformidade com a lei, consequentemente aumentando a reputação da empresa.

Justamente, nesse ponto relativo à reputação da empresa, no tocante à ética, entra o *Compliance* dentro da Gestão Tributária, visando assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e das políticas e diretrizes estipuladas pela Gestão Tributária.

Assim, surge o chamado *Compliance* Fiscal, com vista a prevenir a empresa de certas inconformidades com a legislação fiscal, evitando as penalidades, que geram não apenas um detrimento financeiro, mas também um detrimento da reputação.

Enfim, verifica-se que um Programa de *Compliance* bem estruturado dentro da Gestão Tributária, gera como benefício não apenas a diminuição da carga tributária, mas, também, com a devida atenção e respeito à legislação, a empresa salvaguarda sua reputação e protege seu patrimônio de sanções previstas em leis como a Lei Anticorrupção. Esta que pode muito bem considerar, devido a sua abrangência, condutas desatentas da Gestão Tributária, como atos corruptos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim, tendo em vista que a revolta populacional em cima da corrupção tem estimulado o Estado a criar mecanismos para combater tal prática. Nesse sentido, nasceu a Lei 12.846 de 2013, como uma forma de atender à necessidade de controlar a corrupção dentro das empresas, estimulando inclusive que estas atuem diretamente nesse controle instituindo Programas de Integridade.

Tendo em vista que as práticas corruptas podem levar a empresa a responder, após a Lei Anticorrupção, civil e administrativamente, podendo ser condenada a pagar multas exorbitantes, faz-se necessária a implantação de mecanismos que visem salvaguardar a empresa dessas situações. Até porque, empresas que têm sua imagem relacionada a esses casos ficam manchadas perante a sociedade.

A condenação, relacionada a práticas corruptas, não só pode levar a empresa a ter uma queda no seu patrimônio devido às sanções pecuniária, como, principalmente, afetar sua reputação. Esta, quando afetada, gera uma perda para empresa até mesmo maior que as sanções. Justamente porque, inevitavelmente, uma empresa, com descrédito para com a sociedade, apresentará uma queda considerável nos seus lucros.

Visto isso, a instituição de políticas e diretrizes, a fim de manter a ética empresarial, é essencial. Principalmente após a instituição da Lei Anticorrupção, que estimula a instituição de Programas de Integridade, como o *Compliance* dentro das diversas áreas da empresa, inclusive dentro da Gestão Tributária.

Assim, a instituição de programas de *Compliance* dentro da Gestão Tributária contribui diretamente para a saúde financeira da empresa. Justamente por buscar respeitar a legislação, eliminando o risco de sanções que afetem as finanças da empresa. Isso, sem dúvidas, salvaguarda a reputação da empresa, pois ter sua imagem atrelada a condenações por corrupção, sonegação e fraude fiscal, sem dúvidas, diminuirá consideravelmente sua credibilidade com a sociedade.

Por fim, pode-se concluir que não só as empresas que adotam uma postura ética, através do *Compliance* sairão beneficiadas. A sociedade e o Estado também têm a ganhar com isso, principalmente no que se refere ao recolhimento dos tributos. Justamente por estes serem o objeto financiador das atividades estatais, e estas, por sua vez, serem destinadas à sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. Q. D. A Lei Anticorrupção brasileira: Programa de Integridade e responsabilidade empresarial. Comunidade de Juristas de Língua Portuguesa, Brasil, p.1-18, fev./2019. Disponível em:

<http://www.cjlp.org/materias/A_responsabilidade_empresarial_na_Lei_Anticorrupcao_brasileira-Arnaldo_Quirino.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2019.

ASSI, M. Compliance: como implementar / Marcos Assi; com a colaboração de Roberta Volpato Hanoff. – São Paulo: Trevisan Editora, 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2019.

_____. Lei nº 12.846, de 01 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências, Brasília-DF, ago 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília-DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 01 ago. 2019.

CALIJURI, M. S. S. A. A avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar. Tese (Doutorado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da USP. São Paulo, 2009.

CANDELORO, A. P.; RIZZO, M. B. M.; PINHO, V. Compliance 360º, riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. São Paulo: Trevisan Editora, 2012.

COIMBRA, M. A.; MANZI, V. A. Manual de Compliance:

preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. Auditoria fiscal e tributária. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GOMES, W. A. D.; SILVA, A. C. A IMPORTÂNCIA DA APLICAÇÃO DE UM PROGRAMA DE COMPLIANCE EM ADEQUAÇÃO A LEI 12.846/2013. Interfaces Científicas - Direito. v. 6, n. 4, p.87-96, fev./2018. Disponível em: <<https://periodicos.set.edu.br/index.php/direito/article/view/4969/2º664>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

GRECO FILHO, V.; ROSSI, J. D. O combate à corrupção e comentários à Lei de Responsabilidade de Pessoas Jurídicas (Lei n. 12.846, de 10 de agosto de 2013) – Atualizado de acordo com o Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015 – São Paulo: Saraiva, 2015.

MAEDA, B. C. Programas de Compliance anticorrupção: importância e elementos essenciais. In: DEBBIO, A. D.; MAEDA, B. C.; AYRES, C. H. (Coord.). Temas de anticorrupção e Compliance, Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

MENDES, F. S.; CARVALHO, V. M. Compliance: concorrência e combate à corrupção. São Paulo: Trevisian Editora, 2017.

MOREIRA, E. D. O. Compliance no Brasil: Aspectos da Responsabilidade Fiscal das Empresas no Combate à Corrupção. Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR, Paraná, v. 3, n. 2, ago./2018. Disponível em: <http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2018/09/revista_esa_7_14.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.

RIBEIRO, M. C. P.; DINIZ, P. D. F. Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas. Revista de Informação Legislativa, v. 52, n. 205, p. 87-105, jan./2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/dicoes/52/205/ril_v52_n205_p87.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2019.



RECOMPENSAS E PUNIÇÕES NO INCENTIVO AO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO: PERSPECTIVAS PARA A ATUAÇÃO DO ESTADO A PARTIR DA LEI ANTICORRUPÇÃO

*Vinícius Vasconcelos Bronzeado⁷¹
Alexandre Henrique Salema Ferreira⁷²*

INTRODUÇÃO

Tem-se investigado, cada vez mais, novas abordagens que permitam a valorização, pelo Estado, das práticas de *cumprimento voluntário* das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. Para tanto, a Legislação e a Administração Tributárias, em diversas nações, têm adotado medidas de estímulo positivo ou negativo ao adimplemento espontâneo daquelas obrigações.

Dentro desse contexto, insere-se o *compliance* que, no âmbito das empresas, tem por objetivo a minimização de riscos relacionados ao descumprimento de normas e regulamentos internos e externos e suas respectivas sanções, como, por exemplo, a legislação tributária.

É certo que o *compliance* abrange muito mais do que a observância e o cumprimento da legislação estatal. Envolve também o combate a irregularidades e práticas abusivas no âmbito interno da empresa, sejam por parte de funcionários, administradores ou diretores, promovendo maior transparência e disseminando valores éticos

⁷¹ “Graduando em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)”.

⁷² “Professor do Departamento de Direito Público da UEPB, Doutor em Direito”.

e corporativos. Além disso, procura prever e minimizar outros riscos inerentes ao empreendimento, como aqueles relativos aos seus *stakeholders*, como clientes, fornecedores e colaboradores, buscando, assim, preservar sua reputação e sua credibilidade junto ao público de interesse.

Não obstante, este trabalho se concentrará em torno do *compliance tributário* ou *fiscal* – termos que serão utilizados, aqui, como sinônimos. O enfoque será na necessidade de autorregulação, por parte das empresas, no que diz respeito ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias, a fim de evitar a sonegação fiscal e a prática de atos lesivos contra a administração pública.

Está se consolidando, no entanto, a noção de que a autorregulação das pessoas jurídicas por meio do *compliance* tem alcançado maior eficácia quando realizada de forma colaborativa com o Estado. Esse fenômeno consiste na *autorregulação regulada*, por meio do qual o Poder Público estimula ou exige que as organizações privadas adotem mecanismos voltados à promoção de boas práticas, a nível interno, no que tange à observância e ao cumprimento da legislação estatal.

Nesse sentido, SANTOS (2016, p.125) sustenta que “o *compliance* é fundamental para modelar a dinâmica do mercado e as atitudes internas da pessoa jurídica” e que “é um excelente instrumento de política pública regulatória, que promove a autorregulação de comportamentos sociais”. Assim, é de se reconhecer que a cooperação entre Estado e organizações privadas se apresenta como um modelo mais eficiente de regulação do que aqueles que preconizam a atuação isolada de qualquer desses atores.

No Brasil, ampliaram-se as discussões sobre o tema a partir do marco da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/13), que inovou ao estabelecer, como instrumento de repressão e prevenção, a responsabilização objetiva das pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira; bem como ao prever a observância, quando da aplicação das sanções cominadas, à existência e real aplicação de programas de *compliance* no âmbito das PJs processadas.

A Lei Anticorrupção também estabelece que os mecanismos e

procedimentos de *compliance* serão levados em consideração para a dosimetria da pena, e avaliados quanto à sua existência e aplicação, segundo parâmetros a serem estabelecidos em regulamento do Poder Executivo Federal (art. 7º, parágrafo único).

Dentro desse escopo, foi promulgado o Decreto 8.420/15, que regulamenta a Lei Anticorrupção. Em seu capítulo IV, esse Decreto dispõe acerca do programa de *compliance*, ali denominado como *programa de integridade*. O capítulo é composto apenas de dois artigos. O artigo 41 contém a definição legal de programa de integridade para fins do disposto no Decreto, enquanto que o artigo 42 traz, em dezesseis incisos, os parâmetros para avaliação do programa de *compliance*, quanto a sua existência e aplicação no âmbito da pessoa jurídica processada, além de cinco parágrafos que regulam a aplicação daqueles parâmetros.

SANTOS (2016, p.153) afirma, ainda, que a autorregulação regulada é “uma nova vocação global do Direito de prevenção à criminalidade econômica, a qual envolve também atos de corrupção”. Assim, este trabalho procurará demonstrar como esse modelo regulatório pode apresentar bons resultados no combate à corrupção econômica e no combate à evasão fiscal. Para tanto, buscaremos reunir posições acerca de estratégias de incentivo à adoção de procedimentos de *compliance* voltados, principalmente, ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Quais seriam os melhores mecanismos de estímulo? Seriam os estímulos positivos (recompensas) ou negativos (sanções)? Ou, ainda, há complementaridade entre esses dois tipos de incentivos?

A discussão acerca dos diferentes impactos dessas duas espécies de mecanismos (recompensas e sanções) se revela pertinente face ao paradigma de colaboração e de relacionamento harmonioso entre as Administrações Tributárias e os sujeitos passivos que vem se consolidando a nível global. Como aponta FERREIRA (2003), “o aparente distanciamento entre Administração Tributária e contribuintes cede, aos poucos, lugar ao incentivo do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, não como resultado de uma ação do aparato repressor tributário, mas como atendimento voluntário da lei tributária”.

No mesmo sentido, MARTINEZ (2014, p.328), ao propor uma nova abordagem que dê a devida atenção ao impacto das recompensas no cumprimento voluntário das obrigações tributárias, alerta que “os contribuintes que recebem uma recompensa positiva, por parte do fisco, tendem a repudiar muito mais a evasão fiscal. Uma recompensa pode assegurar maior *compliance* tributário, sem necessariamente colocar fisco e contribuinte em pé de guerra”.

Por fim, é de se destacar também a relevância e a necessidade de interação entre o combate à sonegação fiscal e o combate à corrupção econômica no âmbito das pessoas jurídicas, conferindo a devida importância aos aspectos fiscais envolvidos na corrupção econômica. Conforme afirma REDONDO (2019, p.18), “*la corrupción y la percepción ciudadana de la corrupción erosionan y afectan muy negativamente a la mejora del cumplimiento fiscal voluntario*”.

DESENVOLVIMENTO

LEI ANTICORRUPÇÃO (12.846/13): INOVAÇÕES E SANÇÕES

Conforme indica Moreira (2018, p.353), antes da promulgação da Lei nº 12.846, em 2013, raros eram os casos em que empresas eram punidas, no Brasil, pela prática de atos de corrupção. Encontravam-se dificuldades na demonstração da *culpa lato sensu*, elemento necessário para a responsabilização subjetiva do agente.

A principal inovação trazida pela Lei Anticorrupção consiste, pois, na responsabilização objetiva das pessoas jurídicas pela prática de atos “contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil” (BRASIL, 2013).

Sabe-se que, em geral, no ordenamento jurídico pátrio, a responsabilidade civil é subjetiva. Isso quer dizer que, conforme dispõe o art. 186 do Código Civil, para que alguém possa pleitear a reparação pelo dano sofrido, é necessário que exista, além do fato (conduta humana) do dano e do nexos causal entre esses dois, a *culpa lato sensu* por parte do agente. Sendo assim, é imprescindível a comprovação de que o dano foi oriundo de uma conduta humana dolosa ou culposa.

Inobstante, o diploma civilista prevê, de forma excepcional, a responsabilidade civil objetiva, dispondo, no parágrafo único de seu art. 927, que “haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei [...]”. Um desses casos é a prática de atos contra a administração pública previstos na Lei Anticorrupção, os quais ensejam a responsabilização objetiva civil e administrativa da pessoa jurídica processada, sem que haja a “necessidade de individualização de conduta ou comprovação do elemento subjetivo de pessoas a ela vinculadas” (CAMPOS, 2014, p.164).

A novidade é que enquanto, até hoje, salvo algumas exceções, a pena para atos de corrupção concentrava-se apenas na pessoa física, doravante, a pessoa jurídica passará a ser punida, e o será em razão de qualquer ato praticado em seu benefício, por qualquer empregado ou representante, ainda que não tenha concorrido ou concordado (PENA *apud* CAMPOS, 2014, p.166).

De acordo com Zanetti (2016, p.47), no contexto da Lei nº 12.846/13, a responsabilidade civil, que poderá ser apurada no âmbito judicial ou administrativo, tem por escopo o ressarcimento do prejuízo causado aos cofres públicos. A responsabilidade administrativa, por sua vez, visa à prevenção e à inibição da prática de atos nocivos ao erário, à moralidade e ao interesse público. Será aferida em processo administrativo próprio, denominado Processo Administrativo de Responsabilização. Assim, nessa última modalidade, “as eventuais penas pecuniárias aplicáveis não guardam relação necessária de pertinência com o montante do dano causado” (ZANETTI, 2016, p.47), apesar de não poderem ser, em qualquer hipótese, inferiores à vantagem auferida (art. 6º, I).

Além disso, a responsabilização objetiva da pessoa jurídica depende da responsabilização individual de seus dirigentes ou administradores, ou ainda de qualquer pessoa natural autora, coautora ou partícipe do ato ilícito, não excluindo, no entanto, a responsabilização dessas pessoas naturais na medida de sua culpabilidade, conforme

previsto na Lei nº 12.846/13.

Desse modo, pode-se afirmar que a Lei Anticorrupção prevê a responsabilidade objetiva para a pessoa jurídica e a responsabilidade subjetiva para as pessoas naturais envolvidas no ato ilícito.

Em seu art. 5º, a mencionada Lei elenca os atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, que ensejarão a responsabilização civil e administrativa da pessoa jurídica. Já no art. 6º, dispõe acerca da responsabilização administrativa das pessoas jurídicas envolvidas na prática desses atos, que consistirá na aplicação de multa e/ou na publicação extraordinária da sentença condenatória, conforme as peculiaridades do caso e a natureza e gravidade da infração.

No que diz respeito à pena de publicação da sentença condenatória, o parágrafo 4º art. 6º dispõe que:

A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de 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 mínimo de 30 (trinta) 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.

No âmbito da responsabilização judicial, prevê, em seu art. 19, as seguintes penas, que poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente: perda de bens provenientes, direta ou indiretamente, da infração; suspensão ou interdição parcial das atividades; dissolução compulsória; e proibição de recebimento de benefícios ou incentivos fiscais.

A Lei nº 12.846/13 institui, também, o CNEP - Cadastro Nacional de Empresas Punidas, que se destina a reunir as empresas condenadas nos termos dessa Lei e conferir publicidade às respectivas sanções. Esse mecanismo se revela útil uma vez que, como mencionado

anteriormente, as empresas que atuam no mercado, hoje em dia, prezam por manter uma boa reputação e preservar sua credibilidade junto aos seus públicos de interesse (MOREIRA. 2018, p.6-7).

Quanto à multa decorrente da responsabilização administrativa da pessoa jurídica, o art. 6º, I, dispõe que seu valor será de “0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos [...]”. Não sendo possível estimar o faturamento bruto do exercício anterior à instauração do processo, o valor da multa a ser aplicada será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais), não podendo, em qualquer hipótese, restar inferior à vantagem obtida ilícitamente.

Zanetti (2016, p.49) aponta que, aqui, “a questão que se coloca é como estabelecer com razoabilidade e equidade a aplicação de sanções que sejam severas, mas também isonômicas e proporcionais”. Para tanto, a Lei Anticorrupção estabelece, em seu art. 7º, nove critérios que serão levados em consideração para a dosagem das penas a serem aplicadas.

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;

IX - o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados; e

X - (VETADO).

Parágrafo único. Os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo Federal.

Dentre esses critérios, o oitavo consiste na existência de programa de *compliance* voltado à denúncia de irregularidades e à aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica. O parágrafo único estabelece que os parâmetros para a avaliação desse programa serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo Federal. Assim, surge o Decreto 8.420/15, que regulamenta a Lei nº 12.846/13. Esse decreto traz, no art. 42, dezesseis incisos com parâmetros para avaliação do programa de *compliance* quanto a sua existência e aplicação, além de cinco parágrafos que regulam a aplicação de tais parâmetros.

O art. 41 define que, para os fins dispostos no Decreto,

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

Dessa forma, a pessoa jurídica ré em Processo Administrativo de Responsabilização poderá apresentar, em sua defesa, informações e documentos que comprovem a existência e o funcionamento de programa de *compliance*. A comissão processante estará, então, obrigada a analisar esses dados para fins de dosimetria da pena, valendo-se dos dezesseis parâmetros trazidos pelo Decreto.

Ao comentar a Lei Anticorrupção, Forigo (2017, p.28) opina que:

A importância desse instrumento legal, mais do que fixar a responsabilidade objetiva administrativa e civil das pessoas jurídicas pela prática de atos que atentem contra a administração pública, nacional ou estrangeira, descritos no artigo 5º da Lei, consiste no incentivo expresso e tratamento diferenciado para empresas que possuem programas de integridade, também denominados de programas de conformidade ou *compliance*, efetivos.

Dentre os parâmetros trazidos pelo Decreto nº 8.420/15 para avaliação do programa de *compliance*, três deles possuem especial relevância no que diz respeito ao estímulo ao *compliance* fiscal, uma vez que traduzem procedimentos aptos a combater a evasão fiscal no âmbito das pessoas jurídicas, quais sejam:

- VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;
- VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;
- VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes 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 fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões.

Sabe-se que o cumprimento das obrigações tributárias principais está relacionado, basicamente, à declaração da verdadeira base tributária, ao cálculo correto da obrigação tributária e, por fim, ao pagamento da quantia devida (SIQUEIRA; CAMPOS, 2005, p.560), de modo que a sonegação fiscal decorre, no mais das vezes, da subdeclaração da base tributária.

O cumprimento da obrigação tributária principal se revela no pagamento em dinheiro de tributo (GRZYBOVSKI e HAHN, 2006), de modo que a desobediência tributária, por sua vez, que se despona a *contra sensu* da realização da obrigação principal, pode se dar pela declaração inferior da renda em relação ao seu total, pelo cálculo a menor do tributo ou o seu pagamento, dado o acerto do cálculo e a declaração total, em valor inferior ao apurado (SIQUEIRA e RAMOS, 2005). A sonegação fiscal envolve a primeira hipótese, ou seja, a declaração a menor da base de cálculo do tributo, eis que as outras duas, embora importando em redução da arrecadação do Estado, permite que ele venha cobrar a diferença no futuro, já que necessariamente o contribuinte terá evidenciado a base real (TORRES, 2013; NISHIOKA, 2010).

Diante disso, pode-se afirmar que a adoção dos três procedimentos de integridade acima mencionados pode contribuir efetivamente para a real declaração da base tributável e, por conseguinte, para a conformidade tributária da empresa, caso sejam implementados de fato. Nessa direção, Zanetti (2016, p.53) sugere que os parâmetros propostos no Decreto possuem um viés pedagógico e que podem ser utilizados pelas empresas na construção das diretrizes e estratégias dos seus próprios programas de *compliance*.

Reconhecendo-se, portanto, o papel da Lei Anticorrupção no estímulo ao *compliance* fiscal, passaremos, a seguir, a tecer alguns comentários acerca da literatura que discute estratégias de incentivo ao *compliance* através de punições e recompensas.

O PAPEL DO ESTADO NO INCENTIVO AO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Ribeiro e Diniz, ao comentarem o *compliance* e a Lei Anticorrupção sob a ótica da Análise Econômica do Direito, apontam que a implementação de um programa de *compliance* implica em aumento de

custos para a empresa, elencando certas ações que demandam investimento. Será preciso, dentre outras coisas, contratar especialistas no assunto, elaborar um Código de Ética, criar mecanismos de controle internos e externos, e investir em treinamento de pessoal e em tecnologia da informação (RIBEIRO; DINIZ, 2015, p.93-94).

No entanto, a não conformação à lei, com consequente imposição de sanções, também incrementa os gastos da corporação. A tendência é que a empresa envolvida em atos de corrupção ou sonegação fiscal sopesse a vantagem a ser auferida ilícitamente frente aos riscos relacionados à condenação e à punição. Em suma, de uma perspectiva econômica, “os indivíduos avaliam o valor esperado da evasão” (MARTINEZ, 2014, p.327).

Essa noção fundamenta-se na Teoria Econômica do Crime, idealizada por Gary Becker (1968), segundo a qual o cometimento de um ilícito está condicionado à avaliação racional que o indivíduo faz a respeito da utilidade esperada daquele ato. Sob esse ponto de vista, “o indivíduo que comete um crime de cunho econômico pode ser considerado uma espécie de ‘empresário’”, e, como tal, “seu objetivo primordial vem a ser o lucro obtível em cada empreitada” (DOS SANTOS, 2015, p.311). No entanto, nesse mercado, há grandes possibilidades de que a atividade ilícita cometida seja detectada e, conseqüentemente, seja imputada ao indivíduo uma sanção (DOS SANTOS, 2015, p.311). Por isso,

a decisão de cometer ou não o crime resultaria de um processo de maximização da utilidade esperada, em que o indivíduo confrontaria, de um lado, os potenciais ganhos resultantes da ação criminosa, o valor da punição e as probabilidades de detenção e aprisionamento associadas e, de outro, o custo de oportunidade de cometer crimes [...] (CERQUEIRA; LOBÃO *apud* PIRES, 2015).

O fator econômico envolvido nas sanções – o que compreende desde os gastos judiciais e com advogados até a multa e a reparação do dano causado – atua como um mecanismo de prevenção geral

para que outras empresas se sintam desestimuladas a cometerem as mesmas infrações, notadamente em razão da possibilidade de que os riscos decorrentes da prática dos atos ilícitos sejam maiores do que as vantagens daí obtidas.

Além disso, os prejuízos trazidos pela condenação e responsabilização da empresa são muito mais abrangentes quando analisados do ponto de vista da imagem e da credibilidade da empresa frente ao mercado, o que é reforçado no bojo da Lei Anticorrupção por meio da sanção de publicação extraordinária da condenação (inciso II e § 5º do art. 6º) e da criação do Cadastro Nacional de Empresas Punidas - CNEP, “que reunirá e dará publicidade às sanções aplicadas pelos órgãos ou entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo com base nesta Lei” (BRASIL, 2013).

Nesse sentido, Ribeiro e Diniz (2015, p.94) relatam que:

[...] realizou um estudo acerca do valor comercial do *Compliance* e concluiu que US\$ 1,00 gasto com a implantação equivale a uma economia de US\$ 5,00, “referente a custos com processos legais, danos de reputação e perda de produtividade. Fazendo uso das palavras de Newton, se você pensa que *compliance* é caro (representa custo), tente não estar em *compliance*”.

Assim, é de se reconhecer o avanço promovido pela Lei Anticorrupção, pois, conforme mencionado anteriormente, em razão da lacuna até então existente no ordenamento jurídico pátrio, raros eram os casos de responsabilização e punição de pessoas jurídicas pelos atos ilícitos praticados contra a administração pública em seu próprio benefício.

A ideia de que o descumprimento da legislação tributária está correlacionado negativamente à probabilidade de detecção e ao grau de punição correspondente foi inicialmente popularizada por Allingham e Sandmo (1972), a partir dos estudos de Becker (1968) acerca da teoria econômica do crime. Segundo os autores, a taxa de evasão fiscal seria determinada pelo nível de dissuasão adotado pelo Estado,

o que compreende a fiscalização – ameaça de detecção – e a aplicação de sanções (FELD; FREY, 2007, p.2).

Com o decorrer do tempo, esse modelo foi submetido a críticas e reformulações. Siqueira e Ramos (2005) relatam que o trabalho de Allingham e Sandmo tem sido reproduzido e levado adiante com diferentes extensões, em que são introduzidas outras motivações relacionadas ao descumprimento da legislação tributária. Procurou-se superar a perspectiva utilitarista segundo a qual os contribuintes agem unicamente como jogadores que calculam as vantagens e riscos relacionados às suas jogadas.

Isso porque, por exemplo, existem países que enfrentam pequenas taxas de evasão fiscal apesar de aplicarem baixos níveis de investigação e punição contra os sonegadores. Face a isso, Feld e Frey (2007, p.2-3) apontam como fator central na determinação do *compliance* fiscal a *tax morale*, ou seja, a motivação do contribuinte frente ao Estado. O termo inglês *morale*, distinto de *moral*, significa, entre outros, um estado de espírito que envolve autoestima, confiança e/ou lealdade em relação a algo ou alguém.

Enquanto que, na obra de Allingham e Sandmo, esse fator atua sobre o *compliance* de forma meramente residual e não decorre diretamente da interação entre contribuinte e Estado, em Feld e Frey, o comportamento das autoridades e das instituições, e o tratamento que dão aos cidadãos, bem como as políticas governamentais, dão forma a uma espécie de contrato psicológico complexo entre aqueles dois atores.

Nesse contexto, “the psychological tax contract presupposes that taxpayers and the tax authority treat each other like partners, i.e. with mutual respect and honesty” (FELD; FREY, 2007, p.4). Assim, variáveis como reciprocidade, legitimidade e respeito entre contribuintes e autoridades, além de questões éticas e morais são também levadas em consideração (BAZART; PICKHARDT, 2009). Desse modo, “quanto mais o indivíduo tivesse dentro de si um senso moral (ou ético, em última instância), maior seria o seu senso de *compliance* fiscal” (MARTINEZ, 2014, p.330).

Atua sobre formação da *tax morale* o que os agentes privados esperam receber do Estado em troca do cumprimento da legislação.

A transparência no âmbito estatal, o retorno dos tributos pagos na forma de serviços e políticas públicas, além do reconhecimento e da valorização dos atores privados que procuram cumprir espontaneamente a legislação estatal são fatores que motivam esses agentes a permanecerem em *compliance*.

Ainda segundo Feld e Frey (2007), se é violada a equivalência entre os tributos recebidos pelo Estado e os bens e serviços que retornam à população – seja pelo excesso da carga tributária, seja pela deficiência na oferta de serviços e políticas públicas –, os indivíduos podem acreditar que há uma justificativa para sonegar tributos ou descumprir a legislação.

Pesquisas empíricas foram realizadas a fim de verificar o papel desses fatores no cumprimento da legislação. Bazart e Pickhardt (2009, p.5), ao afirmarem que “*the provision of public goods may favor taxpayers’ honesty*”, apontam trabalhos que trazem evidências empíricas no sentido de que o efetivo fornecimento de serviços públicos estimula uma espécie de senso de dever cívico nos contribuintes, tais como as obras de Alm, Jackson and McKee (1992) e Alm, McClelland and Schulze (1992) que se propuseram a investigar o que leva as pessoas a pagarem tributos.

Alguns autores têm procurado demonstrar a eficiência de uma combinação bem planejada entre incentivos positivos e negativos – recompensas e punições – na busca pelo aumento dos níveis de *compliance* fiscal. Segundo Bazart e Pickhardt (2009, p.4), Falkinger e Walther (1991) demonstraram que a combinação de medidas de dissuasão com recompensas traduz melhores resultados no estímulo ao *compliance* do que um sistema de dissuasão puro. Alm, Jackson, McKee (1992) foram os primeiros que testaram, de forma experimental, o efeito das recompensas positivas no problema da evasão fiscal, corroborando a influência dos incentivos positivos no *compliance* fiscal.

Na mesma direção, a autora relembra o trabalho de Torgler que, em 2003, realizou um experimento com contribuintes, na Costa Rica, a fim de analisar estratégias de estímulo ao *compliance* fiscal para além da punição. As melhores taxas de *compliance* foram alcançadas junto a contribuintes submetidos a um esquema de recompensas.

No Brasil, mais recentemente, Coelho e Oliveira (2019) analisaram o impacto de uma efetiva progressividade fiscal na moralidade tributária, o que envolve um senso de justiça fiscal. Os autores indicaram que, quanto menor for a moral tributária do agente econômico, mais justificável ele poderá considerar o ato de evadir de tributos (COELHO; OLIVEIRA, 2019, p.35-36).

Dentre os elementos indicados pelos autores, que atuam sobre a motivação dos contribuintes, alguns se destacam, como a percepção que os indivíduos possuem da corrupção estatal no seu país e a progressividade fiscal. Quanto mais os agentes privados percebem o Estado como corrupto e quanto maior for a injustiça na distribuição da carga tributária no país – ou seja, quanto menor a progressividade fiscal –, maior será a probabilidade de se evadir tributos (COELHO; OLIVEIRA, 2019, p.45).

Nesse sentido:

There is great evidence that observed tax compliance behavior cannot be explained entirely with the traditional economic analysis that focuses mainly on deterrence components. Instead, there are several other factors that help explain why many people are compliant, especially the notion of “tax morale”. The literature that followed focused on the link between tax morale and compliance behavior and it reported a positive correlation of the two elements. There are some evidence that countries with a high degree of tax morale promote high degree of tax compliance and even a low informal economy (COELHO; OLIVEIRA, 2019, p.46).

Diante do exposto, aponta-se que existem inúmeras evidências de que o cumprimento espontâneo da legislação tributária não pode ser explicado tão somente por meio de uma abordagem econômica que tenha um enfoque limitado aos riscos e vantagens envolvidos na sonegação – como é a abordagem inicialmente trabalhada por Allingham e Sandmo – sem que se levem em consideração elementos

compreendidos na *tax morale*. De acordo com Feld e Frey (2007, p.11), as evidências sugerem que a dependência exclusiva de mecanismos de dissuasão (repressão) não é uma estratégia razoável para o aumento do *compliance*.

Nesse contexto, a atenuação da pena, decorrente da adoção de programa de *compliance*, para empresas condenadas no âmbito da Lei Anticorrupção representa uma estratégia de estímulo que não pode atuar sozinha. Santos (2016, p.162) indica que “não foi aventado nenhum outro incentivo para a pessoa jurídica que se compromete a cumprir efetivamente com as regras estabelecidas pelo Estado regulador”.

Deve-se, portanto, buscar também recompensar empresas que obedecem a procedimentos de integridade, de auditoria e de controle interno a fim evitar a sonegação fiscal e o cometimento de outros ilícitos contra a administração pública. No entanto, isso não significa que as técnicas tradicionais de dissuasão à criminalidade econômica tenham menor importância do que os estímulos voltados ao incremento da motivação dos agentes econômicos; ou ainda, que essas técnicas não sejam mais necessárias. Ao contrário,

como as atitudes sociais e morais – que certamente têm um papel muito importante – são muito lentas em promover as mudanças necessárias e não são facilmente afetadas por políticas públicas, estudar o sistema de imposição padrão, baseado no binômio auditoria mais penalidade, ainda permanece crucial. As evidências empíricas sugerem que um regime mais estrito de imposição (maior probabilidade de detecção e maior punição) provavelmente irá induzir a uma maior obediência (SIQUEIRA; RAMOS, 2006, p.402).

Assim, entende-se que a Lei Anticorrupção, que traz como principal inovação a responsabilização objetiva das pessoas jurídicas pelos atos lesivos que prevê, por meio das sanções cíveis e administrativas, representa um avanço efetivo no combate à criminalidade

econômica. Ademais, inaugura um novo marco no ordenamento jurídico pátrio ao incentivar expressamente a adoção de programas de integridade voltados a detectar e sanar fraudes e ilícitos cometidos contra a administração pública, o que compreende, evidentemente, a sonegação fiscal.

O esperado é que sejam adotadas políticas híbridas, que envolvam uma combinação entre penalidades e recompensas (MARTINEZ, 2014, p.338), a fim de que o Estado possa promover, de forma eficiente, a autorregulação dos agentes econômicos por meio do *compliance*.

Para tanto, há de se levar em consideração as particularidades concernentes à realidade de cada país. Como se sabe, alguns países possuem elevados níveis de *compliance*, inobstante lancem mão de poucas estratégias de dissuasão à criminalidade econômica. Em outros países, a realidade é oposta. Por isso, nenhum modelo padronizado poderá ter eficácia garantida, uma vez que cada nação possui sua própria cultura, suas próprias instituições e suas próprias leis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O paradigma de cooperação entre Administrações Tributárias e sujeitos passivos, construção que se observa em plano global, representa uma nova tendência do fenômeno da tributação. Nesse contexto, surge a necessidade de o Estado estimular a autorregulação das empresas no que diz respeito ao cumprimento espontâneo da legislação tributária.

A ideia é que a empresa adote procedimentos internos voltados à detecção e correção de fraudes e ilícitos perpetrados contra a Administração Pública. Inserem-se aí os procedimentos inerentes ao *compliance* tributário, que tem seu enfoque na observância e no devido cumprimento das obrigações tributárias.

No Brasil, a Lei Anticorrupção, promulgada em 2013, atribuiu responsabilidade objetiva às pessoas jurídicas pelos ilícitos cometidos, assim como trouxe incentivos expressos à adoção de procedimentos de integridade.

Dentre esses procedimentos, elencados no art. 42, do Decreto nº 8.420/15, alguns se revelam bastante úteis no combate à subdeclaração de operações tributáveis e, conseqüentemente, à evasão fiscal.

Levantou-se, então, o questionamento acerca dos melhores mecanismos dos quais o Estado pode se valer para estimular a adoção de um programa de *compliance* tributário por parte das empresas.

Investigou-se, portanto, a literatura concernente a esse problema. A partir da Teoria Econômica do Crime de Gary Becker, reconheceu-se a importância da aplicação de estratégias de dissuasão à evasão, as quais consistem basicamente no binômio detecção-punição. No entanto, diversos autores apontam que a utilização exclusiva de mecanismos de dissuasão não se apresenta como uma estratégia razoável para o combate à evasão fiscal.

Pesquisadores lograram demonstrar, empiricamente, o impacto que mecanismos de estímulo positivo – recompensas – exercem sobre a *tax morale* e o *compliance* fiscal. Sustenta-se que existe uma correlação positiva entre *tax morale* e o adimplemento voluntário das obrigações tributárias.

Diante do exposto, conclui-se que a estratégia que apresenta maior potencial de êxito, quando do estímulo à autorregulação das empresas por meio do *compliance* fiscal, consiste na interação e combinação planejada de recompensas e punições, de modo que a mera atenuação da pena prevista na Lei Anticorrupção não se revela suficiente para o incentivo à adoção de programas de *compliance*.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, Amsterdam, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <<http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2019.

ALM, J.; JACKSON, B. R.; MCKEE, M. Deterrence and beyond: toward a kinder gentler IRS. Separata de: SLEMROD, J. (ed.). *Why people pay taxes: tax compliance and enforcement*. [S. l.]: University of Michigan Press, 1992. Disponível em: <https://www.academia.edu/29448846/Deterrence_and_beyond_Toward_a_kinder_gentler_IRS>. Acesso em: 16 ago. 2019.

ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, [S. l.], v. 48, p. 21-38, jun. 1992. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S004727290040M>>. Acesso em: 16 ago. 2019.

BAZART, C.; PICKHARDT, M. Fighting income tax evasion with positive rewards: experimental evidence. *LAMETA: University of Montpellier*, [S. l.], 2009. Disponível em: <<http://www.lameta.univ-montpr.fr/Documents/DR2009-01.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2019.

BECKER, Gary. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy*, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, março/abril 1968. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1830482>>. Acesso em: 16 ago. 2019.

BRASIL. Decreto n. 8.420, de 18 de Março de 2015. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19 mar. 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 11 ago. 2019.

BRASIL. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <www.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 11 ago. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CAMPOS, Patrícia Toledo. “COMENTÁRIOS À LEI Nº. 12.846/2013 – LEI ANTICORRUPÇÃO”. *Revista Digital de Direito Administrativo*, 2014. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/80943>>. Acesso em: 29 jul. 2019.

COELHO, A. F. C.; DE OLIVEIRA, J. A. W. D. How to fight tax evasion: real progressivity. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 118, p.13-51, jan./jun. 2019. Disponível em: <<https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/>

download/665/515>. Acesso em: 22 ago. 2019.

DOS SANTOS, C. A. P.; CASAGRANDE, D. L.; HOECKEL, P. H. O. “Teoria econômica do crime”: dos pressupostos acadêmicos à empiria do dia-a-dia na vida de ex-presidiários de Santa Maria/RS. *Econ. e Desenv.*, Santa Maria/RS, v. 27, n. 2, p.308-325, jul/dez 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/eed/article/view/21087>>. Acesso em: 16 ago. 2019.

FALKINGER, J.; WALTHER, H. Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion. *Public Finance Review*, [S. l.], v. 19, p.67-79, 1991. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/109114219101900104>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

FELD, L. P.; FREY, B. S. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and Policy*, [S. l.], v. 29, p. 102-120, 2007. Disponível em: <<http://m.crema-research.ch/papers/2006-16.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2019.

FERREIRA, A. H. S. Tendências atuais da tributação. [S. l.], 2003. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2f57/tendencias-atuais-da-tributacao-alexandre-henrique-salema-ferreira>. Acesso em: 24 jul. 2019.

FORIGO, C. R. O criminal compliance e a autorregulação regulada: privatização no controle à criminalidade econômica. In: GUARAGNI, F. A.; BACH, M.; MARIA SOBRINHO, F. M. (org.). *Direito Penal Econômico: Administrativização do Direito Penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos*. 1. ed. Londrina/PR: Editora Thoth, 2017. cap. 1, p.17-44. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-Penal-Economico.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Cad. Fin. Públ.*, nº 14 (dezembro 2014): 327-342. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/285912711_Recompensas_positivas_como_mecanismo_de_incentivo_ao_compliance_>. Acesso em: 02/08/19.

MOREIRA, Eliane de Oliveira. Compliance no Brasil: aspectos da responsabilidade fiscal das empresas no combate à corrupção. *Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR*, Agosto de 2018. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/compliance-no-brasil-aspectos-da-responsabilidade-fiscal-das-empresas-no-combate-a-corrupc%CC%A7a%CC%83o/>>. Acesso em: 25/07/2019.

PIRES, Adriane da Fonseca. A economia do crime: precisamos falar sobre Gary Becker. [S. l.: s. n.], 24 ago. 2015. Disponível em: <<https://canalcienciascriminais.com.br/a-economia-do-crime-precisamos-falar-sobre-gary-becker/>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

REDONDO, Juan Francisco. “El papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, 2019. Disponível em: <<https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5662>>. Acesso em: 29/07/2019.

RIBEIRO, M. C. P.; DINIZ, P. D. T. Compliance e a Lei Anticorrupção nas empresas. *Revista de informação legislativa*, Brasília, DF, v. 52, n. 205, p.87-105, jan./mar. 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509944>. Acesso em: 21 ago. 2019.

SANTOS, Marcelo Ferraz. Autorregulação regulada e a Lei Anticorrupção no Brasil. XXV CONGRESSO DO CONPEDI, 2016. Disponível em: <<http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/02q8agmu/1m82505v/1J7d5T83XqpxvLB7.pdf>>. Acesso em: 02/08/2019.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação:

teorias e evidências empíricas. *Rev. econ. Contemp.*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p.555-581, set./dez. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-98482005000300004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 02/08/2019.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Econ. Aplic.*, São Paulo, v. 10, n. 3, p.399-424, jul./set. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-80502006000300006&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 20 ago. 2019.

ZANETTI, Adriana Freisleben. “Lei Anticorrupção e Compliance”. *R. bras. de Est. da Função públ. – RBEFP*, nº 15 (set./dez. 2016): 35-60. Disponível em: <<https://www.editoraforum.com.br/noticias/lei-anticorrupcao-e-compliance/>>. Acesso em: 29/07/2019.



UMA ANÁLISE ACERCA DA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE PIS-PASEP E COFINS SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS DAS EMPRESAS SUJEITAS À NÃO-CUMULATIVIDADE

*Célio Beserra De Sá*⁷³

INTRODUÇÃO

Há muito tempo que o Estado necessita da obtenção de recursos oriundos da iniciativa privada para o cumprimento dos seus objetivos fundamentais, e essa realidade se deu em razão do Estado Fiscal, aquele em que a tributação é a principal fonte de receitas. A partir disso, fala-se em atividade financeira do Estado, que consiste em “captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas” (SABBAG, 2017, p.34).

As Receitas podem ser derivadas, também chamadas de compulsórias, e “advêm do constrangimento particular, como no caso da cobrança de tributos” (FÜHRER; FÜHRER, 2017, p.19). Dentre as receitas derivadas, no âmbito deste trabalho, obtêm destaque o

73 Contador, Especialista em Planejamento Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Mestrando em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Endereço de e-mail: celio.beserra@yahoo.com.br

Programa de Integração Social (PIS), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), espécies tributárias de competência exclusiva da União e que são classificadas como contribuições sociais.

É importante ressaltar que nem sempre a exação tributária ocorre de forma harmônica entre o ente tributante e o contribuinte, de forma a serem suscitados questionamentos e litígios judiciais, a exemplo do que vem ocorrendo ante a existência do Decreto nº 8.426/2015 na seara das normas tributárias brasileiras.

A edição do Decreto nº 8.426/2015, que trata do restabelecimento das alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à não-cumulatividade, trouxe consigo inúmeros questionamentos por parte dos contribuintes em relação à legalidade do instituto infralegal mencionado. Diante dessa realidade, houve a necessidade de se provocar o judiciário a fim de apreciar a matéria, a qual não se encontra exaurida, mesmo diante de algumas decisões até então prolatadas.

Segundo estimativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional-PGFN (2016), o restabelecimento de alíquotas, trazido pela edição do Decreto nº 8.426/2015, irá implicar na arrecadação de aproximadamente 8 bilhões de reais anuais, o que caracteriza uma arrecadação expressiva sobre a qual as discussões suscitadas são relevantes.

Então, tomando por base o texto constitucional presente no artigo 150, I, e no artigo 97, II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), os quais tratam da estrita legalidade para instituição, extinção, aumento e redução de tributo, é pertinente o seguinte questionamento: em face do aludido princípio da legalidade tributária, que posicionamentos resultam da análise acerca da possibilidade de fixação, com base no Decreto nº 8.426/2015, das alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à não-cumulatividade?

Sendo assim, o artigo tem como objetivo agregar posicionamentos acerca da possibilidade de fixação, com base no Decreto nº 8.426/2015, das alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à não-cumulatividade. Para

a consecução desse objetivo, procede-se à pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa do problema e documental no que cerne ao levantamento das informações apresentadas. Dessa forma, fez-se necessário um estudo baseado em revisão de literatura de temas inerentes ao Direito Tributário e análise documental de acórdãos e sentenças de processos transitados no judiciário sobre a temática proposta.

O estudo se justifica pela necessidade de elucidar os institutos que vêm sendo discutidos no âmbito judicial, pois muitos contribuintes desconhecem a matéria ou a conhecem de forma superficial. Ademais, o estudo também se justifica pela relevância do seu tema no tocante ao impacto arrecadatário oriundo da exação discutida.

CONHECENDO OS TRIBUTOS

De acordo com o CTN, que institui normas gerais de Direito Tributário, tributo é conceituado da seguinte forma em seu artigo 3º: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, Lei 5.172, 1966). Dessa forma, o texto do citado diploma legal permite o entendimento de que tributo requer o pagamento obrigatório de pecúnia, ou que nela se possa representar, não sendo configurado como penalidade, proveniente de lei e que não deixa margem para a administração pública escolher a conveniência do ato de lançar e cobrar tributo.

Do aludido conceito, subtraem-se as espécies tributárias, cada uma com suas características e especificidades que a Carta Magna e outras leis infraconstitucionais as conferem.

O CTN apresenta expressamente apenas três classificações para os tributos, em seu artigo 5º diz que: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, Lei 5.172, 1966).

Em virtude do dispositivo supracitado, a doutrina diverge quanto à classificação das espécies tributárias, havendo duas correntes mais discutidas, a teoria tripartida, na qual os defensores se baseiam expressamente no texto do CTN, classificando as espécies em três, e a teoria pentapartida, que ganhou força após a promulgação da Constituição Federal de 1988, havendo cinco classificações para os

tributos. Atualmente, o pensamento mais aceito e difundido é o que prega a teoria pentapartida, sendo os tributos arrolados em “imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial” (PAULSEN, 2017, p.47).

O STF também adotou a teoria pentapartida, conforme os dizeres do ministro Moreira Alves, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP:

Ementa: [...]. De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Ressalte-se que, no cenário atual, as contribuições sociais são tributos envoltos numa grande complexidade jurídica, o que implica em muitas discussões judiciais, em razão do volume de normas editadas e questionamentos oriundos das mesmas, como pode ser observado em alguns litígios que tratam das contribuições para o PIS-PASEP e a COFINS que servirão de base para as discussões apresentadas neste trabalho (PEREIRA et al., 2005).

Dentre os princípios que regem a exação tributária, destaca-se o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I da Constituição Federal e artigo 97, II do CTN, segundo o qual deve haver lei que legitime a invasão estatal ao patrimônio privado por meio do tributo. Sobre isso, Sabbag (2017, p.63) ensina que o princípio da legalidade tributária “assegura ao particular um escudo protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei”. Para Rothmann (1972), o princípio da legalidade tributária representa o fundamento de toda e qualquer tributação, pois sem o mesmo não é pertinente se

falar em Direito Tributário. Sobre esse mérito, Carvalho (2003) vai além ao apontar que o princípio da legalidade requer a necessidade impostergável de que o tributo seja criado ou majorado por intermédio de lei.

Da leitura dos dispositivos referidos e das ideias expressas pelos autores, depreende-se que para instituir, extinguir, aumentar ou reduzir tributo é necessário haver lei formal, de modo geral a lei ordinária, votada e aprovada por maioria simples dos representantes legislativos, entenda-se por maioria simples a maioria dos presentes na sessão legislativa, ou lei complementar, aprovada por maioria absoluta dos representantes legislativos, entenda-se por maioria absoluta a maioria dos parlamentares em exercício do mandato, no caso dessa última, tão somente para situações excepcionais determinadas pela própria Constituição. A lei tributária deve trazer em seu teor os elementos da regra matriz da incidência tributária, necessários à configuração de tributo, sendo fato gerador, identificação do sujeito passivo, determinação da base de cálculo, alíquota e as penalidades aplicáveis na ocorrência de descumprimento dos dispositivos.

O princípio da legalidade aceita flexibilização quanto à majoração e redução de alíquotas dos tributos previstos no artigo 153, § 1º da Constituição, sendo autorizado o poder executivo a manipular suas alíquotas dentro dos limites definidos em lei (BALEIRO, 2013). Tal flexibilização do princípio da legalidade tem relação com a extrafiscalidade dos tributos a que se refere o artigo 153, § 1º, pois esses tributos não têm o principal objetivo de arrecadação, mas sim atuar como instrumentos de estímulo e desestímulo de comportamentos, influenciando determinadas áreas de interesse do governo, possuindo caráter essencialmente regulatório (NOVAIS et al., 2006; SABBAG, 2011). Os tributos definidos como extrafiscais, arrolados no artigo 153, § 1º, são o Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF). Ademais, com exceção dos impostos citados anteriormente, todos os tributos devem seguir a estrita legalidade concernente aos elementos da regra matriz da incidência tributária.

BREVES APONTAMENTOS SOBRE PIS-PASEP E COFINS

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, visando à criação de um fundo, o qual seria mantido por depósitos de empresas privadas na Caixa Econômica Federal, cujos objetivos podem ser evidenciados a seguir:

- [...] a) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- b) assegurar ao empregado o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda;
- d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social (ONO; OLIVEIRA; OLIVEIRA, 2011, p.28).

No mesmo ano, com a proposta de estender tais benefícios aos servidores públicos, através da Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970, foi instituído o PASEP, cujo fundo seria mantido pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração pública indireta mediante depósitos no Banco do Brasil.

Já em 1975, por força do artigo 1º, da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, os programas passaram a ter os fundos de participação unificados, passando então à denominação de PIS-PASEP, que mesmo diante da unificação dos fundos os programas continuaram a ter patrimônios distintos e gerências separadas, executadas pelos mesmos agentes financeiros determinados nas leis de instituição.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os programas ganharam novos objetivos, que permanecem até então sendo realizados conforme os ditos da Carta Magna em seu artigo 239:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de

1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º Dos recursos mencionados no “caput” deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

[...]

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição [...] (BRASIL, Constituição, 1988).

Como podem ser observado, os recursos do PIS-PASEP passaram a ter os objetivos de financiar programas de desenvolvimento econômico, o abono salarial e seguro-desemprego. A garantia do abono salarial e do seguro-desemprego aos trabalhadores brasileiros é de suma importância, pois através da mesma é possível que haja na prática uma redistribuição de renda e proteção momentânea das condições básicas de sustento aos que se encontram em situação de desemprego.

Em 1991, por intermédio da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nasce a COFINS, que de acordo com Ono, Oliveira e Oliveira (2011, p.29) “destina-se exclusivamente às despesas

com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, ou seja, o financiamento da seguridade social”.

As contribuições para o PIS, posteriormente denominado PIS-PASEP, e para a COFINS, em suas respectivas leis de instituição, trouxeram em suas redações que as referidas contribuições incidem sobre o faturamento, este último podendo ser entendido como os valores recebidos em razão das operações das atividades fins das pessoas jurídicas. Mas, com a entrada da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na seara das normas tributárias brasileiras, o conceito de faturamento foi estendido à totalidade das receitas para fins da incidência do PIS-PASEP e da COFINS, independentemente da classificação das receitas, sendo estas ou não relacionadas à atividade fim da empresa. Até depois da edição da Lei nº 9.718/1998, as contribuições para o PIS-PASEP e COFINS eram cobradas de forma cumulativa, ou seja, a cobrança incidia sobre a totalidade das receitas sem que houvesse desconto dos valores pagos na etapa anterior, não sendo permitida a percepção de quaisquer créditos a título de compensação para diminuir o saldo devedor.

A emenda constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, alterou o artigo 195 da Lei Suprema, incluindo a letra “b” ao inciso I, na qual ficou prevista a incidência das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento, vindo a corroborar a autorização e possibilidade da totalidade das receitas como base de cálculo.

À luz da emenda citada, houve a edição da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu o sistema da não-cumulatividade em relação ao PIS-PASEP, podendo então ser descontado, na etapa seguinte, o montante pago na etapa anterior, apresentando o seguinte teor em seu artigo 1º quanto à composição da base de cálculo:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de

bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. [...] (BRASIL, Lei 10.637, 2002).

Convergente com o PIS-PASEP, foi instituído o sistema não-cumulativo também para a COFINS, através da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, trazendo em seu texto o mesmo escopo abordado na lei que trata da não-cumulatividade de PIS-PASEP, tanto ao direito de tomar crédito, como também no que se trata da totalidade das receitas como base de cálculo para a incidência.

Nas duas modalidades das contribuições, cumulativa e não-cumulativa, as bases de cálculo eram determinadas pela mesma vertente, ou seja, pela totalidade das receitas, desde a edição da Lei nº 9.718/1998, o que mudou com o advento da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que em seu artigo 79, inciso XII, revogou o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998. Dessa forma, para fins do regime cumulativo não mais se compreende a totalidade das receitas para a incidência do PIS-PASEP e da COFINS, mas sim o faturamento, compreendido como os valores percebidos em virtude do desenvolvimento das atividades fins previstas no objeto social.

RECEITAS FINANCEIRAS E A NÃO-CUMULATIVIDADE DE PIS-PASEP E COFINS

A problemática que envolve a tratativa das receitas financeiras no contexto da não-cumulatividade de PIS-PASEP e COFINS tem origem na edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que versa sobre o PIS-PASEP e COFINS na modalidade importação, em seu artigo 27, § 2º, autoriza o poder executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras. Assim dispõe o texto legal:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e

para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

[...]

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar (BRASIL, Lei 10.865, 2004).

Os limites de que trata o § 2º, ao se referir ao artigo 8º da presente lei, são de 1,65% para PIS-PASEP e 7,6% para COFINS.

Nessa senda, foi editado o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, que em seu artigo 1º reduziu a zero as alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à apuração não-cumulativa, exceto os valores percebidos a título de juros sobre o capital próprio e operações para fins de hedge, podendo esta última ser caracterizada como operações com o intuito de proteger ativos contra uma possível desvalorização.

No ano seguinte, foi editado o Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, que revogou o decreto anterior e estendeu a redução também às operações realizadas para fins de hedge e às receitas financeiras de empresas que tenham pelo menos parte das receitas sujeitas ao sistema não-cumulativo.

Por fim, alguns anos depois, entra no rol das normas tributárias o Decreto nº 8.426, de 01 abril de 2015, que além de revogar o Decreto nº 5.442, restabeleceu as alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à não-cumulatividade, de acordo com a redação do dispositivo que segue:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições [...] (BRASIL, Decreto 8.426, 2015).

Por conseguinte, a partir de 01 de julho de 2015, começou a produzir efeitos a norma citada, vindo a provocar inúmeros questionamentos se a exação se deu nos moldes da legalidade e como determina o texto constitucional.

Os contribuintes provocaram o judiciário para apreciar a matéria alegando incongruências com o disposto no artigo 150, I da Constituição Federal, cuja redação diz que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, Constituição, 1988).

Logo, é certo que existem argumentos adversos se a exação pode ou não pode se dar nos moldes do Decreto nº 8.426/2015, de forma que algumas correntes advogam apenas pela perspectiva constitucional e outras levam também em consideração que o decreto é legal por não ter extrapolado a Lei nº 10.865/2004, por ter sido feito nos ditos que a mesma determina, considerando os limites previstos nela própria.

Dessa forma, é possível observar a divergência da jurisprudência aplicada aos casos a seguir evidenciados, como também comparar os argumentos defendidos para sentenciá-los.

DECISÕES DOS TRIBUNAIS

Em razão da problemática que envolve o tema, começaram então litígios judiciais a serem levados a tribunais inferiores, dos quais

resultaram algumas decisões, umas favoráveis aos contribuintes, a exemplo da decisão prolatada em face da apelação cível nº 0806001932015408300 PE, transitada no TRF da 5ª região, cuja 1ª turma proveu recurso à apelante, por unanimidade, nas palavras do desembargador relator:

Sobre o tema, entendo assistir razão às demandantes, uma vez que, nos termos do art. 150, I, da CF/88, a fixação de alíquota mediante decreto viola o princípio da legalidade (constitucionalmente ressalvadas as alterações das alíquotas do II, do IE, do IPI, do IOF e da CIDE-combustível), exigindo-se lei formal, sem possibilidade de disposição em contrário pela lei ordinária, para a fixação de todos os elementos essenciais do tributo.

A Concessionária Porto Novo S/A impetrou o mandado de segurança nº 0117553-74.2015.4.02.5101, que fora julgado na 1ª Vara Federal da seção judiciária do Rio de Janeiro, com a petição de que a Receita Federal do Brasil suspendesse a cobrança trazida pelo Decreto nº 8.426/2015. Em decisão favorável, o juiz asseverou assim:

[...] Ora, em observância ao princípio da legalidade tributária, todos os elementos da hipótese de incidência do tributo, tais como o fato gerador, contribuinte, o aspecto temporal e espacial, a base de cálculo, bem como a alíquota, devem estar previstos em lei. Sendo assim, a alíquota, enquanto integrante da hipótese incidência tributária, não pode ser objeto de delegação por parte do ente competente para a instituição e/ou majoração do tributo.

Em outra decisão favorável, sentenciada em 22 de junho de 2018, o Juiz Federal José Henrique Prescendo proferiu decisão liminar em favor da empresa Cinépolis Operadora de Cinemas do Brasil Ltda, por meio do mandado de segurança nº 5015073-08.2018.4.03.6100,

que transitou no TRF da 3ª região. A impetrante pede autorização para afastar a incidência prevista no Decreto nº 8.426/2015. Decidiu o juiz:

Assim, entendo que a alteração da alíquota das contribuições de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras de zero para 4,65%, por meio do Decreto n.º 8426/15, contraria o princípio da estrita legalidade previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal e 97, inciso II do CTN, o que justifica a suspensão da exigibilidade das contribuições restabelecidas, até prolação de decisão definitiva.

Não obstante, decisões em favor da Fazenda Pública Nacional vêm se repetindo, como podem ser observadas na ementa da apelação cível nº AC 50086515320164047201 SC, na qual o acórdão nega provimento à apelação da impetrante, sob o argumento de que o Decreto nº 8.426/2015 não ofendeu a Carta Magna e nem as leis infraconstitucionais. Segue ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DECRETO Nº 8.426/2015. RECEITAS FINANCEIRAS. RESTABELECIMENTOS DE ALÍQUOTAS. Inocorrência de violação à constituição. O Decreto 8.426/2015, ao restabelecer as alíquotas para a tributação pela PIS e pela COFINS das receitas financeiras (anteriormente fixadas em zero, com a edição dos Decretos 5.164/2004 e 5.442/2005), está restrito aos termos da autorização dada pela Lei 10.865/2004, artigo 27, parágrafo 2º (que viabilizou a possibilidade de redução e restauração das referidas alíquotas, nos limites dos percentuais previstos nos incisos I e II do caput do artigo 8º da Lei 10.865). Hipótese em que não se verifica violação à Constituição (artigos 149, 150, 153 e 195), em especial, ao princípio da legalidade, ou à legislação

infraconstitucional (TRF 4, 2016, p.1).

No julgado do mandado de segurança nº 0023173-08.2016.403.6100, no qual, a empresa Hangar Campo de Marte Ltda pede de forma liminar que a impetrada suspenda a exigibilidade dos créditos tributários vincendos de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras, houve mais um indeferimento, nos ditos da sentença que segue:

A rigor, os decretos são legais se analisados em face estritamente do artigo 27, mas este artigo é inconstitucional, o que vicia as normas dele derivadas por arrastamento. Logo, não cabe, por imperativo lógico, dizer que a alíquota nova é inconstitucional por violar a estrita legalidade e, ao mesmo tempo, que a lei que lhe serve de base é legal, amparando-se o decreto revogado, isto é, não há como afastar o decreto novo sem invalidar o art. 27 [...] Neste cenário, a única solução cabível para o caso é reconhecer a inconstitucionalidade da lei e atos derivados, mas manter o status quo em razão da vedação à reformatio in pejus. Pelo exposto, INDEFIRO A LIMINAR (TRF 3, 2017, p.23).

Em outro julgado favorável à União, o TRF da 3ª região ao analisar o processo nº 0002326-82.2016.4.03.6100/SF, proferiu acórdão asseverando que o Decreto nº 8.426/2015 não ofendeu a legalidade, sob o argumento de que os aspectos que configuram o tributo estão definidos na lei. Assim traz o acórdão:

O Decreto nº 8.426/15, editado com fundamento no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04, não implicou em ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da indelegabilidade da competência e da reserva legal, uma vez que não promoveu a majoração ou a instituição de novo tributo, mas apenas o restabelecimento de alíquota cuja cobrança já estava

autorizada pela legislação, na medida em que os elementos essenciais para a validade e exigibilidade do tributo (hipótese de incidência, sujeição passiva, alíquota e base de cálculo) foram definidos pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (TRF 3, 2016, p.3534).

Dada à complexidade e repercussão dos litígios, a matéria chegou aos tribunais superiores na expectativa de prolação definitiva que servisse de base a todos os contribuintes em situação de alcance do Decreto nº 8.426/2015. Por meio do Recurso Especial nº 1.586.950 - RS 2016/0049204-1, julgado em 19 de setembro de 2017, o STJ apreciou, em partes, a matéria na 1ª turma, cujo acórdão negou provimento ao recurso por 3 votos a 2, sob o entendimento majoritário de que o decreto não extrapolou os ditos da Lei nº 10.865/2004, portanto, é legal, devendo a constitucionalidade ser analisada pelo STF. Ressalta-se que a decisão não possui efeitos vinculantes, permitindo a validade de decisões em contrário no âmbito de outros julgados.

O TRF da 2ª região julgou improcedente a arguição de inconstitucionalidade nº 0038851-80.2016.4.02.5101, em 02 de julho de 2019, sendo a primeira vez que o tema é apreciado em órgão especial, pois até então os julgamentos aconteceram em turmas dos tribunais. Segundo operadores do Direito, a decisão do referido tribunal serve de orientação para os casos da região.

Desse modo, por se tratar de constitucionalidade e reconhecida a repercussão geral do tema, o STF acolheu a problemática através do Recurso Extraordinário nº 986296, em 03 de março de 2017. Desde então, aguarda-se o julgado da corte suprema para que a matéria seja finalmente superada e resulte em decisão vinculante.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em suma, são notórias a complexidade da temática desenvolvida e a importância do seu estudo para a compreensão da relação tributária entre Estado e contribuinte, relação essa que, muitas vezes, é envolta em litígios, nos quais se busca a satisfação dos interesses das partes envolvidas e o cumprimento da legislação.

Nesse contexto, o presente artigo teve como objetivo agregar

posicionamentos acerca da possibilidade de fixação, com base no Decreto nº 8.426/2015, das alíquotas de PIS-PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas à não-cumulatividade. Considera-se atingido o objetivo proposto, pois a partir do mesmo é possível concluir que existe consistência nas duas nuances de argumentação apresentadas, tanto na que advoga pela ilegalidade e inconstitucionalidade dos dispositivos discutidos, bem como na que apregoa o oposto, de modo que o Decreto nº 8.426/2015 é legal se analisado estritamente sob os moldes da Lei nº 10.865/2004, pois o mesmo não extrapola os ditos nela delineados.

Todavia, analisando à luz da Constituição e do CTN, entende-se que que o Art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, e atos derivados desse dispositivo, inclusive o Decreto nº 8.426/2015, incorreram em incongruências com o princípio da legalidade tributária, haja vista que a alíquota enquanto elemento que configura o tributo não pode ser objeto de manipulação por instrumento diverso de lei, tão somente a exceção só contempla os tributos extrafiscais, ainda assim de acordo com os limites legalmente previstos. Ora, se os dispositivos infralegais analisados manipularam as alíquotas, como consequência, houve desoneração e posterior oneração tributária, hipóteses não permitidas pelo texto constitucional.

Esse entendimento, acerca da inconstitucionalidade dos dispositivos analisados, vai ao encontro dos resultados apresentados na análise de Santos (2017), pois o referido autor conclui acerca da inconstitucionalidade do Art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 e dos atos derivados desse dispositivo, configurando o fenômeno da inconstitucionalidade por arrastamento, pois a lei em questão afrontou a Constituição ao delegar competência legislativa, autorizando os dispositivos dela oriundos a tratar as contribuições analisadas tais quais os tributos extrafiscais.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL, Constituição, 05 de outubro de 1988, Brasília, 1988.

_____, Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966, Brasília, 1966.

_____, Lei Complementar nº 07, 07 de setembro de 1970, Brasília, 1970.

_____, Lei Complementar nº 08, 03 de dezembro de 1970, Brasília, 1970.

_____, Lei Complementar nº 26, 11 de setembro de 1975, Brasília, 1975.

_____, Lei Complementar nº 70, 30 de dezembro de 1991, Brasília, 1991.

_____, Lei nº 9.718, 27 de novembro de 1998, Brasília, 1998.

_____, Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002, Brasília, 2002.

_____, Lei nº 10.833, 29 de dezembro de 2003, Brasília, 2003.

_____, Lei nº 10.865, 30 de abril de 2004, Brasília, 2004.

_____, Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009, Brasília, 2009.

_____, Decreto nº 5.164, 30 de julho de 2004, Brasília, 2004.

_____, Decreto nº 5.442, 09 de maio de 2005, Brasília, 2005.

_____, Decreto nº 8.426, 01 de abril de 2015, Brasília, 2015.

_____, Emenda Constitucional nº 20, 15 de dezembro de 1998, Brasília, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98, p.159-180, 2003.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. Resumo de direito tributário. 26. ed. - São Paulo: Malheiros, 2017.

NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro, in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ONO, Juliana; OLIVEIRA, Fabio; OLIVEIRA, Jonathan. Manual do Pis e da Cofins. 3. ed. - São Paulo: FISCOSoft Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, João Luís de Souza; in FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PGFN, 2016. Ministra decide que STJ deve julgar disputa sobre receitas financeiras. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/ministra-decide-que-stj-deve-julgar-disputa-sobre-receitas-financeiras>. Acesso em: 15/08/2019.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 67, p.231-268, 1972.

SABBAG, Eduardo - Manual de direito tributário. - 3. Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Marcos Antônio dos. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO DECRETO PRESIDENCIAL Nº 8.426 DE 2015. Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco, n. 10, p.227-262, 2017.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. DJ: 29/06/1992. Stf.Jus, 1992. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?si=000106620&base=baseAcordaos>. Acesso em: 25/09/2018.

TRF 5. APELAÇÃO CÍVEL. AC nº 0806001-93.2015.4.05.8300 PE. Relator: Desembargador Federal Manoel de Oliveira Erhardt. DJ: 07/03/2016. Trf5.Jus, 2016. Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2016/03/PJE/08060019320154058300_20160307_72560_4050003849447.pdf . Acesso em: 01/10/2018.

TRF 3. MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 5015073-08.2018.4.03.6100. Relator: Juiz Federal José Henrique Prescendo. DJ: 22/06/2018. Trf3.Jus, 2018. Disponível em: <https://pje.trf3.jus.br/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>. Acesso em: 05/10/2018.

TRF 4. APELAÇÃO CÍVEL. AC nº 50086515320164047201 SC. Relator: Amaury Chaves de Athayde. DJ: 30/11/2016. JusBrasil, 2016. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/413426753/apelacao-civel-ac-50086515320164047201-sc-5008651-5320164047201?ref=juris-tabs>. Acesso em: 08/10/2018.

TRF 3. MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 0023173-08.2016.403.6100. Relatora: Juíza Federal Raquel Fernandez Perrini. DJ: 03/02/2017. JusBrasil, 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/426018901/>

andamento-do-processo-n-0023173-0820164036100-03-02-2017-do-trf-3. Acesso em: 09/10/2018.

TRF 3. MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 0002326-82.2016.4.03.6100/SF. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. DJ: 14/12/2016. Trf3.Jus, 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=0002A3268220164036100>. Acesso em: 11/10/2018.

TRF 2. MANDADO DE SEGURANÇA. Processo nº 0117553-74.2015.4.02.5101. Relator: Juiz Federal Mauro Souza da Costa Braga. DJ: 06/11/2015. Trf2.Jus, 2015. Disponível em: http://www10.trf2.jus.br/portal?movimento=cache&q=cache:DiEX9Ox89_kJ:sentencasrj.trf2.jus.br/apollo/databucket/idx%3Fcoddoc%3D73423786%26dthrmov%3D2015-11-03%252014:37:00+pis/cofins+receitas+financeiras+&site=v2_sentencas&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em: 12/10/2018.

TRF 2. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Processo nº 0038851-80.2016.4.02.5101. Relator: Desembargador Federal José Antônio Neiva. DJ: 02/07/2019. JusBrasil, 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/101127425/processo-n-0038851-8020164025101-do-trf-2>. Acesso em: 16/08/2019.



VANTAGENS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E COMPLIANCE, E SUA HARMONIZAÇÃO NO AMBIENTE EMPRESARIAL

*Fabício Queiroz de Souza (Autor)⁷⁴
Cimário de Azevedo Medeiros Filho (Coautor)⁷⁵*

INTRODUÇÃO

Cuidou o nosso ordenamento jurídico em estabelecer diretrizes à ordem econômica nacional e internacional, com o fito de garantir à população meios para a própria subsistência, bem como indicar o papel que o Estado desempenha nesta estrutura. Conforme determina a nossa Carta Magna, são fundamentos a serem percorridos pela República Federativa do Brasil os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Dessa forma, o legislador zelou em determinar meios de participação na ordem comercial. Um deles foi estabelecendo prestações, denominadas de tributos, que encontram sua definição no próprio Código Tributário Nacional, Lei 5.172, a seguir: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa

74 Graduando no curso de Bacharelado em Direito junto à Universidade Federal da Paraíba - UFPB, possui o e-mail: fabicioqueirozo23@gmail.com

75 Graduando no curso de Bacharelado em Direito junto à Universidade Federal da Paraíba - UFPB, possui o e-mail: medeiroscimario@gmail.com

plenamente vinculada”,⁷⁶ que tem a finalidade de atingir efeitos fiscais, ou seja, efeitos arrecadatórios, em que o Estado necessita de tal fornecimento para subsistir as atividades que a este cabe desempenhar, e extrafiscais que, nas palavras de Regina Helena Costa: “A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados”.⁷⁷

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nada mais interessante para uma empresa do que adquirir meios que resultem em reduções lícitas de tributos, mas para que isso seja realidade em determinada empresa, é importante realizar um bom planejamento tributário.

No entanto, não podemos confundir planejamento tributário com evasão fiscal, ou sonegação fiscal, uma vez que a escolha do meio legal para diminuir a onerosidade não é passível de punição.

Planejamento Tributário estuda a melhor forma para projetar atos e negócios, e tem como finalidade ingressar em vias jurídicas menos onerosas, para que assim possa alcançar resultados econômicos positivos para uma empresa, no que diz respeito à tributação. Hugo de Brito Machado Segundo conceitua Planejamento Tributário como “a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”.

Dessa forma, é importante entender que a coordenação, a projeção de atos e negócios são meios tomados para realização de um planejamento tributário bem elaborado, como um meio legal para sobreviver diante de tamanha carga tributária em nosso país, visando sempre ao retorno econômico da empresa que elabora e executa o tal, focando sempre na redução tributária.

Para elucidar, brilhante se faz a classificação trazida pelo professor Scholes, que em suas palavras ensina:

76 Código Tributário Nacional.

77 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional, 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Há três tipos básicos de planejamento tributário:

- Converter o resultado de um tipo em outro;
- Mudar o resultado de um “bolso” para outro;
- Mudar o resultado de um período de tempo para outro.

O primeiro está relacionado com a possibilidade de se converter um resultado que vem sendo obtido de uma certa maneira em outro tipo, como no caso em que se troca o pagamento de dividendos no Brasil pelo pagamento de juros sobre capital próprio, reduzindo o ônus tributário.

O segundo se refere à possibilidade de fazer com que a obtenção do resultado de uma entidade seja efetuada por outra que esteja relacionada à primeira. Por exemplo, realizar uma atividade desenvolvida na empresa em uma outra empresa do mesmo grupo pode provocar uma redução do imposto de renda em função da sua progressividade. Assim, o resultado continua sendo obtido pelo grupo, mas ao invés de entrar em um “bolso”, entra em outro.

O terceiro está ligado ao conceito de dinheiro no tempo: é melhor pagar depois que antes. É o caso de se realizar a apuração dos tributos em base caixa, ao invés de base competência, nos casos de tributação por lucro presumido, que normalmente traz uma postergação do reconhecimento das receitas (SCHOLES, 2012, p.21).

Nesse diapasão e de acordo com a citação organizada em pontos acima, um bom projeto para redução de tributos, de forma legal, traz consequências positivas no que diz respeito a vantagens econômica para uma empresa, resultando sempre em vantagens na saúde financeira da empresa, a qual, sem sombra de dúvidas, é um componente poderoso para competitividade em um mercado altamente

concorrente.

Em nosso país, o contribuinte tem o livre arbítrio para decidir qual a melhor alternativa de redução tributária, tendo como fator primordial arrumar o cenário interno da empresa, criando e aplicando estratégias para a prática legal, todavia, a Fazenda Pública deve assentir toda adesão da opção como plano para competitividade mercantil, pois, com o planejamento, é possível antever e, até mesmo, evitar a incidência tributária.

Destarte, o planejamento tributário tem como finalidade estudar alternativas lícitas tributárias, para que determinada empresa possa se precaver, postergar e até diminuir seus tributos antes da ocorrência do fato gerador.

Vale elencar que nem todo planejamento tributário é embasado de forma legal, pois, assim sendo, caracteriza-se como sonegação ou evasão fiscal, e o planejamento se torna ilícito, uma vez que ao optar pela alternativa ilegal, severas multas poderão ser aplicadas como punição ao ato praticado.

Para que possamos permanecer dentro das conformidades do planejamento tributário, precisaremos discorrer um pouco sobre alguns aspectos que fogem do intuito legal para reduzir tributos, que é a evasão fiscal ou sonegação fiscal.

Dessa forma, pode-se considerar que a sonegação é apontada como um ato realizado, visando, principalmente, suprimir ou reduzir tributo, contudo, é um meio ilegal para que se obtenha redução tributária, contrariando todo planejamento tributário discorrido até aqui, ou seja, nada mais é do que a omissão dolosa do não-recolhimento intencional de tributos, caracterizando como crime que se tipifica nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Como dito acima, o crime de sonegação pode variar de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, além da multa - que pode atingir até 225%, conforme artigo 1º da Lei 8.137/1990 e artigo 44 da Lei 9.430/1996, ou seja, é um meio alternativo ilegal e muito desvantajoso, a ponto de levar uma empresa à falência.

Notório é o peso da carga tributária e a dificuldade de as empresas permanecerem no mercado; contudo, é necessário ressaltar a importância da aplicabilidade de meios alternativos e legais para que

se possa permanecer forte e atuante em um mercado competitivo, concorrendo de forma igualitária, pagando os devidos tributos, sem se preocupar com penalidades, mesmo que os impostos representem sobrecargas.

Sabendo isso, o planejamento tributário jamais pode se distanciar do foco da licitude em seus atos e projeções de impostos, tornando eficiente e vantajoso dentro de um mercado altamente competitivo, tanto nacional, quanto internacional.

COMPLIANCE

Estar em conformidade com os ditames impostos pela sociedade, como um todo, tem sido uma exigência cada vez mais presente na vida das pessoas, bem como das empresas, como uma forma de garantir bons negócios, principalmente ante a enorme alavancagem que o mercado internacional vive, e que, por conseguinte, temos uma competitividade demasiada entre os personagens do meio empresarial, o que por muitas vezes acaba emergindo no empreendedor o desejo de estar à frente dessa “corrida”, recorrendo a métodos não ortodoxos no meio legal.

A corrupção, como bem sabemos, é um mal que assola a sociedade, desde muito tempo atrás, o qual tem atraído cada vez mais pessoas a locupletar de proveitos ilícitos, e é interessante observar que, não só no Brasil, mas também no cenário internacional, a corrupção sempre existirá, sendo mais um artifício usado como instrumento para obter proveitos e também vantagens pessoais.

Em decorrência do mal que tem atormentado toda a sociedade, no início do século XX, atos relacionados à busca por integridade dentro das empresas se tornaram cada vez mais constantes; contudo, só na década de 1960 é que surge um mecanismo inovador, um instrumento chamado “Compliance”, que nas palavras de Bertoccelli:

Em resumo, de forma literal, 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. No entanto, o sentido da expressão *compliance* não pode ser resumido apenas ao seu significado literal. Em outras palavras, o *compliance* está além do mero cumprimento de regras formais. Seu alcance é muito mais amplo e deve ser compreendido de maneira sistêmica, como um instrumento de mitigação de riscos, preservação dos valores éticos e de sustentabilidade corporativa, preservando a continuidade do negócio e o interesse dos stakeholders (BERTOCCELLI, 2019, p.35).

Neste sentido, o operador deste programa de integridade é identificado como “*Compliance Officers*”, os quais possuem a responsabilidade de implementar conjuntos de atos e normas que garantam a integridade nas ações das instituições.

Olhando para o Brasil, também vale a pena lembrar que, no ano de 2013, milhares de pessoas vão às ruas em cidades importantes, tardiamente, reivindicar mudanças em forma de protestos e, assim, assumem uma postura muito relevante, no que diz respeito à luta contra corrupção e a negligência, levando a elite política a discutir sobre práticas de corrupção e negligência em nosso país. Ou seja, o combate à corrupção vem sendo cada vez mais experimentado ao longo dessas últimas décadas.

Noutro giro, verifica-se que o plano internacional também clamou por medidas que abarcassem o impedimento de práticas ilícitas, já que a corrupção, por óbvio, não atinge patamares estritamente nacionais, figurando ainda no âmbito internacional. Nos últimos anos, vem ganhando força a aliança na esfera estrangeira, o que ocasionou a pressão dos organismos externos no sentido de adotarem medidas efetivas de combate à corrupção por parte dos países, em que se percebe um aumento significativo dessas ideias, culminando no advento de inúmeros instrumentos multilaterais, tais como a Convenção Interamericana contra a Corrupção (OEA, 1996), a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em

Transações Comerciais Internacionais (OCDE, 1997), o Convênio sobre a luta contra o suborno dos funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais (Comitê de Ministros do Conselho Europeu, 1999) e a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (ONU, 2003), dentre outros (BERTOCCELLI, 2019).

Sem sombra de dúvidas, foram tais manifestações e acontecimentos que encorajaram discussões sobre corrupção, tanto na sociedade, quanto nos negócios, alcançando resultados excepcionais nas relações de transações comerciais.

Com a discussão sobre a epidemia de atos ilícitos que assolava o nosso país, uma nova lei que leva o combate à corrupção é criada, chamada “Lei Anticorrupção”, em meados de 2013, no entanto, sua vigência ocorre em janeiro de 2014.

Seguindo os anos posteriores, percebe-se que a Lei Anticorrupção vem impulsionando as empresas a criarem normas que mantenham seus atos cada vez mais transparentes e, acima de tudo, atos que tenham o reflexo da integridade, para que não venham sofrer punições previstas pela lei 12.846/13.

Voltando ao que fora dito mais acima, o cenário internacional, desde o início do século XX, vem criando instrumentos de combate à corrupção, tornando a integridade nos negócios cada vez mais presentes e, com o impulso da Lei Anticorrupção em nosso país, mesmo que tardio, as empresas estrangeiras cada vez mais têm se relacionado com empresas que possuem mecanismos e normas que garantam a integridade nos negócios.

É a partir daí que o Compliance começa a ser realmente implantado nas empresas que prezam por integridade e boa conduta no mercado, pela razão que o tal instrumento é capaz de atingir os objetivos positivos almejados por meios de políticas, monitoramentos e procedimentos das empresas.

Ora, faz-se necessário ressaltar que a Lei Anticorrupção tem como objetivo punir pessoas jurídicas que atentem contra a administração pública nacional, classificando como crime, responsabilizando a empresa que assim praticá-lo, contudo, vale observar também que não há impedimento para a responsabilização da pessoa física que cometeu os atos ilícitos por interesse pessoal, porém, para que haja a

responsabilização de uma pessoa física nos feitos ilegais praticados dentro da empresa, o sistema de integridade implantado e efetivamente ativo pode, sem sombra de dúvidas, facilitar a comprovação de inculpabilidade por parte da empresa, uma vez que fere a conduta da empresa.

Porém, necessita-se de um gestor que construa um rumo a ser almejado pela organização financeira. Surge a figura do Compliance Officer, este atua com intenções de coibir práticas não legais, de maneira prévia e que facilite o controle do plano adotado pela empresa. Ademais, o Compliance Officer não sofre restrições em desempenhar suas funções após o descobrimento das condutas indesejadas, já que o Compliance é uma forma de integralizar o pensamento de reduzir danos à sociedade empresária, e o faz, também, por meio da correção das suas falhas. Afinal, apesar de as práticas seguidas pelo Compliance darem uma previsibilidade de atuação sobre os seus componentes, estão longe de se tornarem uma atividade perfeita. Desta feita, atentam, similarmente, para formas de penalizar transgressores, respaldando, na imagem do empreendimento, uma figura de maior segurança para aqueles que desejarem adquirir produtos ou injetarem capital na mesma.

Destarte, encontramos na legislação brasileira disposições que acenam para a figura do “responsável pela aplicação do programa de integridade” (Compliance Officer), está disposta no art. 42, inciso IX, do Decreto nº 8.420/15, a seguinte redação:

Art. 42. Para fins do disposto no § 4º do art. 5º, o programa de integridade será avaliado, quanto a sua existência e aplicação, de acordo com os seguintes parâmetros:

IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento; (BRASIL, 2015, p.8).

Tal previsão constata-se como inédita, pois reúne deveres de fiscalização e acompanhamento por uma pessoa de hierarquia superior

aos demais, e que adapte os acontecimentos da empresa aos segmentos do Compliance.

Nas palavras de César Caputo Guimarães (2019, p.261), o mesmo conceitua a figura deste gestor como sendo:

Tais pessoas podem ser definidas como profissionais dotados de expertise técnica e de gestão, capazes de avaliar os riscos internos e externos de uma empresa com o objetivo de prevenir e minimizar os riscos de uma responsabilidade legal, em qualquer âmbito judicial. Assim, supervisiona o cumprimento das leis e regulamentos da empresa, seguindo as estratégias de compliance que forem adotadas.

E com base na legislação explanada, nota-se que o Compliance Officer tem a função precípua de:

Desenvolver e gerir o programa de integridade, criar regras e aprimorá-las permanentemente, apoiar a direção da empresa, inclusive, nos processos negociais, fornecer aconselhamento preventivo e treinamento aos integrantes da organização empresarial, introduzir e coordenar os meios de controle para manter o respeito às normas do programa, detectar antecipadamente os desvios, informar frequentemente aos conselhos de direção acerca da situação do programa, de novos riscos identificados e das medidas preventivas, além de executar e/ou coordenar investigações internas e tomar, junto com os diretores, medidas disciplinares punitivas e as destinadas a eliminar os âmbitos de vulnerabilidade da empresa (LOBATO, 2016, p.12-14 *apud* GUIMARÃES, 2019, p.262).

RESULTADOS

Com o esboço implementado pela Lei de Anticorrupção, verifica-se que em seu bojo deontológico tem-se a intenção de eticizar as atividades desempenhadas pelas instituições que atuam no mercado. Ademais, nota-se que o denominado Compliance surge com fito de implementar práticas que clarifiquem o norte legal a ser caminhado pelo empreendimento, pois não se pode “comprá-lo”, e sim disseminá-lo na empresa.

Noutro lado, temos que sopesar quais as vantagens trazidas por esta prática, e como alinhá-la aos meios que as organizações utilizam para reduzir as despesas, pois o Compliance emerge não como forma de barrar a evolução empresária, mas como meio de que esta não escape dos contornos estabelecidos pela lei e acabe sendo penalizada por isso. Ou seja, a prática em questão se desvela em tornar a instituição mais transparente, alcançando objetivos como a visibilidade externa favorável, vantagens competitivas, bem como uma redução no pagamento de tributos. Todos esses pontos percorrem em conjunto uma estrada em busca da alta produtividade, sem transgredirem a legislação imposta.

Muito se é discutido sobre os altos impostos cobrados, o que, de certa forma, é indubitável que a carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo, e a maior dentre os países emergentes, fazendo com que diversas empresas optem pelos meios “alternativos” para obterem retorno monetário, dando a ideia de lucro, esquecendo todo peso da aplicação de multa prevista na Lei 8.137/90, que é a sonegação fiscal, tipificada como crime nos artigos 1º e 2º.

Notórios são o peso da carga tributária e a dificuldade das empresas, contudo se faz necessário ressaltar a importância sobre a existência de meios alternativos e legais para que se possa permanecer em um mercado competitivo, concorrendo de forma igualitária, pagando os devidos tributos de forma legal, sem se preocupar com penalidades, uma vez que impostos representam sobrecargas, tanto para uma empresa quanto para as pessoas.

Nada mais interessante para uma empresa do que conseguir reduções lícitas de tributos, mas para que isso seja realidade em determinada empresa, é importante realizar planejamentos tributário.

Sabendo isso, o planejamento tributário jamais poderá se distanciar do foco da licitude em seus atos e projeções de impostos, tornando eficiente e vantajoso dentro de um mercado altamente competitivo.

Dessa forma, a importância da conduta de determinada empresa é que irá influenciar a escolha do regime de tributação, ou seja, será o modelo de negócio que permitirá decisão sobre o regime tributário aplicado.

Sabe-se que boa parte do faturamento de uma empresa brasileira, cerca de 33%, é dirigido ao pagamento de tributos, contribuindo para a margem mínima de crescimento e para a dificuldade de competição, tanto no mercado interno quanto no externo. Mas, como permanecer em um mercado altamente competitivo com tamanha carga tributária aplicada em nosso país?

Sabe-se que o custo tributário se torna um ônus empresarial, como qualquer outro, que deve ser reduzido em prol da saúde financeira e também para maior conquista, sempre uma maior lucratividade no empreendimento.

Bom, dessa forma, o meio alternativo lícito é uma opção valiosa para conseguir se manter no cenário atual, pois um bom planejamento tributário, como alternativa lícita, sendo executado, a empresa conseguirá aumentar sua competitividade no mercado, posicionando-se melhor, e assim tomar diversas vantagens pela estratégia. Por esse motivo, é essencial que o planejamento seja definido de maneira precisa e correta, com vistas a proporcionar, principalmente, a economia para a empresa.

De forma prática, vale destacar que o planejamento tributário permite a redução dos custos envolvidos no negócio, podendo ser reinvestidos na atividade, resultando na saúde financeira da empresa, permitindo que o empresário possa ter uma ampla visão sobre todos os custos envolvidos nas etapas, tomando para si a melhor estratégia e assim viabilizar o crescimento no mercado.

Em suma, resumindo toda vantagem que fora descrita até aqui, vale ressaltar as palavras de Silvio Crepaldi, o qual descreve bem a vantagem de se ter um bom planejamento. Vejamos:

O planejamento tributário tem como objetivo a economia

(diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, se não a maior (CREPALDI, 2017, p.71).

As parcelas representadas pelos tributos vêm sendo reduzidas por meio do planejamento e podem ser revertidas para a empresa, sendo utilizadas para cobrir custos e servir de investimentos, resultando no crescimento considerável da empresa.

Todavia, é inegável que ajustar as empresas para receber os fundamentos perseguidos pela prática do Compliance, faz-se necessário um grande dispêndio econômico, tal como a contratação de pessoal especializado, no caso, o Compliance Officer, estabelecimento de códigos de éticos e de conduta, treinamentos dos integrantes da organização, em todos os seus níveis, bem como estabelecer um programa corporativista eficiente, que fiscalize e abrande os riscos enfrentados pelos empreendimentos.

Noutro norte, cabe-nos refletir as consequências de não se implementar as práticas retro debatidas. Primeiramente, nota-se que os crimes inerentes ao desempenho da atividade empresarial, em que o Compliance tenta evitar que se propaguem, dentre eles o da corrupção, este é dotado de uma alta carga valorativa, pois, apesar de trazer benefícios para aqueles que se locupletam do tipo, muitas vezes tais vantagens tornam-se transitórias, pois identifica-se cada vez mais uma rigidez legal nesse âmbito, principalmente em relação às penas que os autores terão de suportar, já que tem-se como vítima a própria sociedade. Com isso, como visto outrora, os preceitos secundários trazidos pela Lei de Anticorrupção, dentre outras bases legais, podem ocasionar sanções de caráter financeiro, bem como atingir a estima da organização.

Assim, com pesadas multas que podem chegar ao patamar de 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo, uma vez que a dita lei pode até ocasionar a “quebra” de uma determinada empresa, dado o alto valor a ser pago em determinados casos, ou situações, o Compliance, ao buscar a obediência não só às normas que se originam internamente, mas externamente também, previne situações em que as empresas sofrem tais sanções

que poderiam ocasionar falência. E mais, além das severas multas, a própria lei prevê a possibilidade de dissolução compulsória da pessoa jurídica em seu artigo 19, III, fato este que configura, obviamente, o fim do exercício empresarial como resultado de atos de corrupção.

Por corolário, enxerga-se que as redes sociais detêm um grande papel alastrador do aspecto reputacional de determinada atividade, seja ela qual for. Dessa forma, o impacto suportado pelo aspecto reputacional é quase que imediato, como visto em casos históricos, principalmente no Brasil, com a eclosão da “Lava Jato” e do “Mensalão”, que causou uma grande instabilidade no mercado, assim como prejuízos incontáveis ao corpo social. À vista disso, temos que os consumidores tendem a rejeitar a utilização de produtos e serviços de empresas que passam por este estigma social e jurídico, ou seja, a própria atividade mercantil reage às más notícias.

Para enriquecer o debate, importante se faz trazer considerações que os professores Marcos Nóbrega e Leonardo Barros C. de Araújo tecem acerca das possíveis consequências do não Compliance, em suas palavras:

E não há só efeitos imediatos, como a queda de valor das ações em bolsa de valores: no longo prazo, a organização pode experimentar aumentos consideráveis nos seus custos de transação. Afinal, partindo da premissa de que as outras empresas estão cada vez mais preocupadas em adotar políticas de conformidade, e esses programas incluem, também, os relacionamentos com terceiros, contratar com uma entidade sabidamente corrupta e/ou despreocupada com o atendimento às leis e demais regras carrega um custo potencial altíssimo.

O custo de capital da organização é incrementado, pois negociar com ela se torna um risco, encarecendo as suas transações.

Além disso, há a possibilidade, real e concreta, de interrupções de negociações e, até, de encerramento de contratos já existentes, em razão da previsão

de cláusulas penais relacionadas ao cumprimento de padrões éticos, ou, então, das que remetem ao descumprimento de obrigações previstas em outros contratos, a exemplo das cross default.

O não compliance cria um ambiente institucionalmente fraco, em que não há estímulo para as partes negociarem, em razão da elevação dos custos de transação, eliminando a conveniência dessas negociações.

Somam-se a essas considerações todos os custos que decorrem de uma investigação pela prática de condutas ilícitas: gastos com advogados e custas processuais, com o pagamento de multas e outras penalidades pecuniárias assemelhadas. Isto quando a sanção não é o próprio encerramento das atividades ou, então, suspensão temporária, o que pode acarretar prejuízos, às vezes, incalculáveis (NÓBREGA; ARAÚJO, 2019, p.289).

Ademais, ante ao cenário que se estabelece no âmbito jurídico, no qual, busca-se uma integração entre as partes que comporão um processo, a fim de facilitar o andar de certas investigações, um dos preceitos que tem a Lei Anticorrupção é o objeto de atividades desempenhadas pelo Compliance, com os acordos de leniência, em que o legislador cuidou de estabelecer critérios para que este ato fosse formalizado, quais sejam: “que a empresa proponente, seja a primeira a se qualificar a respeito da infração, cesse completa e imediatamente a prática da infração denunciada ou investigada, confesse sua participação no ilícito e coopere totalmente com as investigações” (NÓBREGA e ARAÚJO, 2019, p.290). Com isso, caso o programa de Compliance falhe, o mesmo tem a visão de identificar os possíveis defeitos, até mesmo primeiro que as autoridades legais, e dessa maneira fazer jus aos benefícios da lei, já que para isso, como mencionado, precisa-se que seja a primeira a se qualificar a respeito da infração.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em conclusão, o trabalho foi iniciado para demonstrar que dá para permanecer dentro de um mercado altamente competitivo, de forma igualitária, sem transgredir o nosso ordenamento jurídico, com o intuito de demonstrar que há conexão entre planejamento tributário e o sistema de integridade, conhecido como Compliance.

Trazendo todo o contexto histórico sobre o sistema de integridade e como surgiu, apresentando todas as vantagens que se alcançam na implantação e execução de meios alternativos legais, o trabalho logrou êxito no que se desejava passar, a demonstração de que há como criar normas internas e executá-las, denotando transparência e seriedade em um mercado manchado pela corrupção, principalmente em nosso país.

Em contrapartida, também falamos sobre cargas punitivas, embasados em nosso ordenamento jurídico, para quem insiste em atuar em um mercado de forma ilícita, discorrendo sobre todas as desvantagens que é optar por essa via ilegal, entendendo que há como planejar e executar ações que contribuam para o avanço da empresa, sem que esteja agindo de forma ilegal, crescendo de forma saudável.

Finalizando, o planejamento tributário em consonância com o sistema de integridade *Compliance* resulta em combinação frutífera e interessante para a saúde financeira de uma empresa que decida implantar os dois meios alternativos para competir.

REFERÊNCIAS

BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho. Compliance. In: CARVALHO, André Castro. (Org.). Manual de Compliance. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

COLLING, Tais; GOLDONI, Alessandro Graeff; MORAES, Jhony Pereira; ARRUDA, Jenifer Rosa. Elisão Fiscal: Um Estudo sobre a Melhor Opção Tributária entre Lucro Presumido e Regime Especial de Tributação para uma Empresa da Construção Civil no Período de 2012 a 2016, Revista Capital Científico, Natal, v.15, n.4, out./dez. 2017.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: Teoria e Prática. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

GUIMARÃES, César Caputo. Função do *Compliance Officer* e sua responsabilização na esfera criminal. In: CARVALHO, André Castro. (Org.) Manual de Compliance. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

LUKIC, Melina Rocha. Planejamento Tributário. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/ur882/planejamento_tributario_2017-1.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARQUES, Bruna Altoé; LEAL, Denizar; RODY, Paulo Henrique Amaral. Contribuição da Lei do Bem para o Planejamento Tributário de uma Unidade Empresarial e a Percepção dos Contadores do Estado do Espírito Santo sobre Incentivos Fiscais e Planejamento Tributário, Revista Ambiente Contábil, Natal, v.8, n.2, jul./dez. 2016.

NÓBRERGA, M.; ARAÚJO, L. B. C. de. Custos do não compliance. In: CARVALHO, André Castro. (Org.) Manual de Compliance. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PILATI, Rosimeri Horn; THEISS, Viviane. Identificação de Situações de Elisão e Evasão Fiscal: Um Estudo com Contadores no Estado de Santa Catarina, Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v.15, n.46, set./dez. 2016.

SALOMÉ, Joana Faria; SACCO, Ricardo Ferreira. Contornos Jurídico-Constitucionais do Planejamento Tributário, Revista Diagramada.pmd, Belo Horizonte, v.1, n.1, jul./dez. 2006.

SAMPAIO, Lucilaine Escobar Teixeira; MARQUES, Heitor Romero. A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas, Revista Controle, Fortaleza, out./dez. 2017.

SCHOLLES, Myron S. et al. (2002). Taxes and business strategy. 2.ed. New Jersey: Prentice-Hall.

VELLO, André Pinto Coelho; MARTINEZ, Antonio Lopo. Planejamento Tributário Eficiente: Uma Análise de sua Relação com o Risco de Mercado, Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v.II, n.23, mai./ago. 2014.

VEY, Ivan Henrique; BORNIA, Antonio Cezar. Reorganização Societária como Forma de Planejamento Tributário: Um Estudo de Caso, RACE, Unoesc, Florianópolis, v.9, n.1-2, jan./dez. 2010.

VEZARO, Daiane de Souza; OLIVO, Emanuelle Clasen. A Utilização do Planejamento Tributário como Ferramenta para a Redução Legal da Carga Tributária Empresarial, Santa Catarina, jan. 2014. Disponível em: <<http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/01/Daiane-de-Souza-Vezaro.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2019.



HOMENAGEADO DO CONGRESSO

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (STJ)
A Justiça enquanto Sacerdócio

I.

Quando falam dos homens e da vida,
O que é fruto das profusões humanas,
Pego a régua da alma, que ela ouvida
Às medidas divinas e profanas.
E em fazer tantas marcas, medições,
Deixo aqui pequeninas impressões
Que me prendem, qual terra movediça:
Entre as almas encontro mil exemplos
Que entre os homens existem muitos templos
E um deles é o Templo da Justiça!

II.

Neste templo, uma distinção me invade,
Separando o terreno do sagrado:
N'alguns templos a fé vence a maldade,
Neste aqui vence a força do Estado,
Que também é um fruto da nossa fé.
Ele diz o que é certo e o que não é
Em razão de uma força que lhe emana
Consagrada na civilização,

Que lhe roga a resposta, a solução
Pra o que é fruto da própria falha humana.

III.

Também vejo, olhando ao presbitério,
Outro ponto, outra comparação.
Entre alguns existe o mesmo mistério:
Condenar ou dar absolvição?
A resposta está no que é escrito.
O que aos homens, por Deus, já fora dito
E o que os homens nas leis já escreveram,
Nos acórdãos, nos grandes julgamentos
Em razão das mazelas, sofrimentos,
Dos pecados que ainda não prescreveram.

IV.

É por isso que me afasto do ócio
E entendo, por diversas razões,
A Justiça exige o sacerdócio
Exigido pelas religiões.
Afinal, não há como, é impossível,
É estranho, é errado, é inconcebível,
Exercê-la isento de vocação.
É preciso vivê-la, bem como amá-la,
Protegê-la, servi-la e resguardá-la
Como faz o Ministro Napoleão.

V.

Sacerdote que até fora do templo,
Dos acórdãos, processos e dos votos,
Continua a servir de bom exemplo
Aos que são da Justiça bons devotos.
Sua presença muito nos honrará.
Limoeiro do Norte, Ceará,
Município ao qual mil honras peço,
Foi sua terra, seu berço de nascença,

Que cuidou de mandar sua presença
Ampliar a grandeza deste congresso.

VI.

Na “Princesa do Vale” conheceu
Através de seu pai, Napoleão,
Grandes nomes voltados ao Direito
Que lhe deram profunda inspiração:
Otávio Augusto, um dos grandes juízes,
Edgar Amorim, deu diretrizes
Que fizeram o Direito a grande aposta.
Seus caminhos seguiu e segue assim,
Relembrando Edgar Carlos Amorim
E seu tio, Expedito Maia da Costa.

VII.

O seu pai, que nos céus orgulho sente,
Tinha um sonho – e traz muita saudade –
Ver o filho tornar-se, inda presente,
O juiz daquela nobre cidade.
Mesmo com tanto amor, tanto desvelo,
Como juiz, seu pai, não pôde vê-lo,
Que o destino antes disso o carregou.
Mas nos céus o seu nome hoje ele orgulha,
Que juiz de Direito é uma fagulha
Frente tudo que o filho se tornou.

VIII.

Começou como um nobre advogado
Respeitado na grande Fortaleza,
Depois, procurador em seu estado,
Mas tornar-se juiz era certeza!
Antes disso, do gesto triunfal,
Foi também assessor do Tribunal
De Justiça do Estado, Ceará.
Um recinto eivado de memórias,

De esforços, trabalhos e de glórias,
Que o ministro jamais esquecerá.

IX.

Em resumo, foi em noventa em um,
Quando mestre, não mais um aprendiz,
Que o destino, certo, o colocou
Nos caminhos que o fizeram juiz.
Sua estrada perante os tribunais
Regionais, Federais, Eleitorais,
Os recintos que andou sem destemor,
São as provas, as quais todos já viram,
Que os destinos também lhe conduziram
A alcançar o Tribunal Superior.

X.

Neste templo, desde dois mil e sete,
O ministro, qual fosse um paladino,
Dentro do que o Direito lhe compete,
Cumpre heroicamente o seu destino:
Ser aquele isento de todo ócio
E tornar a Justiça um sacerdócio
Com uma alma de coração mais puro.
E tornando também aquele templo
Mais que um órgão vital, um grande exemplo
Para nós, os juristas do futuro!

XI.

Já findando os meus versos, meu resumo,
Sem saber se alcancei a minha meta,
Fico a ponto de já ter infartado,
Que o Ministro também é um poeta!
Dedicou onze livros à poesia,
Esse dom que Deus dá com alegria
Pra pintarmos o mundo em novas cores
Através das palavras e dos versos,

Adornando as vidas, universos,
Consolando os homens sofredores.

XII.

Fica aqui, nos autos deste congresso,
Num pequeno poema resguardado,
O desejo de paz e de sucesso
Ao ministro, nosso homenageado.
Nunca esqueça em sua terna sina,
Que essa noite, abraçado por Campina,
Você foi nossa grande inspiração.
Esse é o sentimento unitário
Do Congresso de Direito Tributário:
Obrigado, Ministro Napoleão!

Ádamis Oliveira
Poeta



HOMENAGEADO ESPECIAL

*Desembargador Nereu Santos
O Estandarte do Fórum de Campina Grande*

Nas tribunas, nas praças de Campina,
Nas paredes grafadas pela história,
Protegemos em nossa amada sina
Estandartes que honraram nossa história.

Um legado – confesso – sem igual,
Encontrei sobre um prédio desenhado
O seu nome e a Justiça Federal
Reluzindo do alto, lado a lado.

Se pudessem, Senhor, em todos cantos
Replicar o nome de Nereu Santos,
Viveria pra sempre satisfeito!

Quando exemplos nos parecem escassos,
É preciso lembrar em todos passos
Quem amou a Justiça e o Direito!

Ádamis Oliveira
Poeta



II CONGRESSO PARAIBANO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data: 13 e 14 de setembro de 2019

Local: Auditório Master do Garden Hotel - Campina Grande/
PB

Coordenação Geral e Organização: Rafaela dos Santos Jales

Palestrantes:

André Agra; Arthur Moura; André Cabral; Bruno Teixeira de Paiva; Claudio Lucena; Cleber Barros; Danielle Patrícia Guimarães Mendes; Erick Macedo; Frederico Seabara; Felipe de Moraes; Gilberto Mendes; Geilson Salomão; Gustavo Rabay; José Gomes de Lima Neto; Napoleão Maia; Ricardo Franceschinie; Ronaldo Medeiros.

Apresentação de Artigos Científicos: Data: 13 de setembro de 2019, Sala VIP do Garden Hotel-CG/PB.

Comissão Científica

Danielle Patrícia Guimarães Mendes; Jubevan Caldas de Sousa; Rafaela dos Santos Jales; Vincenzo Carbone.

Examinadores

Ana Paula Batista Cruz; Alexsandro Linhares; Alisson Eduardo Maul de Farias; Filipe Mendes; Gilberto Franco de Lima Júnior; Marcia Cavalcante de Araújo; Rodrigo Belo do Nascimento; Tardely Lima Pereira; Vânia Vilma Nunes Teixeira.

Sobre o livro

Projeto gráfico e capa	Erick Ferreira Cabral
capa	Rafaela dos Santos Jales
Normalização e correção	Elizete Amaral de Medeiros
Mancha Gráfica	10,5 x 16,7 cm
Tipologias utilizadas	Adobe Caslon Pro 11/13,2 pt