



UNIVERSIDADE  
ESTADUAL DE LONDRINA

---

LUCIANA ARAUJO PEDROSA

**ÉTICA DO DISCURSO E *COMPLIANCE* COMO  
CATALISADORES DE REDUÇÃO DE SONEGAÇÃO FISCAL**

---

Londrina  
2023

LUCIANA ARAUJO PEDROSA

**ÉTICA DO DISCURSO E *COMPLIANCE* COMO  
CATALISADORES DE REDUÇÃO DE SONEGAÇÃO FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina - UEL, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Clodomiro José Bannwart Júnior

Londrina  
2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UEL

PEDROSA, LUCIANA ARAUJO

ÉTICA DO DISCURSO E COMPLIANCE COMO CATALISADORES DE REDUÇÃO DE SONEGAÇÃO FISCAL / LUCIANA ARAUJO PEDROSA.

Londrina, 2023.

96 f.

Orientador: CLODOMIRO JOSE BANNWART JÚNIOR.

Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) - Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial, 2023.

Inclui bibliografia. 1. Compliance, “ética do Discurso” e “sonegação fiscal” - Tese. I. BANNWART JÚNIOR, CLODOMIRO JOSE. II. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial. III. Título.

CDU 34

LUCIANA ARAUJO PEDROSA

**ÉTICA DO DISCURSO E *COMPLIANCE* COMO  
CATALISADORES DE REDUÇÃO DE SONEGAÇÃO FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina - UEL, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Clodomiro José Bannwart Junior  
Universidade Estadual de Londrina - UEL

---

Prof. Dr. João Luiz Martins Esteves  
Universidade Estadual de Londrina - UEL

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria Fátima Ribeiro  
UEL-Universidade Estadual de Londrina

Londrina, 20 de janeiro de 2023

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, a todos os meus ancestrais, em especial aos meus pais pela vida que recebi, sem ela nada seria possível.

Agradeço a minha mãe Carmem Lúcia pelo apoio incondicional, por ser grande incentivadora de todos os meus projetos (mesmo com os quais ela não concorda muito), por todo amor, carinho e paciência a mim dedicados desde sempre.

Ao meu orientador Prof. Clodomiro que desde os idos de 2012, sem saber, plantou uma sementinha da vida acadêmica em mim, agradeço por todas as aulas, conversas, ideias, correções, para mim o senhor é um exemplo de mestre.

Agradeço aos professores demais membros da Banca, Prof. João Luiz Esteves que ministrou aulas para mim na graduação na UEL, e Prof<sup>a</sup>. Maria de Fátima Ribeiro que é um marco na história do Direito Tributário em Londrina.

A todos que me influenciaram e incentivaram ao longo do mestrado, especialmente na parte final da escrita, um processo doloroso e solitário que exige muitas renúncias, mas ao final gratificante. Não há como passar pelo mestrado e sair da mesma forma que entramos.

## RESUMO

PEDROSA, Luciana Araujo. **Ética do discurso e compliance como catalisadores de redução de sonegação fiscal.** 2023. 94 f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2023.

Foram utilizados nesta dissertação os métodos sistêmico e hipotético-dedutivo: o primeiro ao demonstrar a intersecção entre o direito tributário, direito penal e normas de conformidade; o segundo ao apontar como o *compliance* pode resultar em diminuição da sonegação fiscal. Demonstrou-se a complexidade do sistema jurídico tributário, cujas normas emanam de diversos órgãos administrativos federais, estaduais, municipais, autarquias e outros; foi explicitado o momento da ocorrência do fato tributável, as formas de lançamento, a partir de que momento o tributo se torna exigível. Na sequência, foram expostas questões específicas quanto ao ilícito tributário, a sua previsão legal, ressaltando a necessidade de dolo para configuração do crime, registrando que o pagamento do tributo, via de regra, é apto para a extinção da punibilidade; mencionando-se as leis que regem a matéria quanto ao ilícito tributário, bem como da Lei Anticorrupção nº 12.846/2013. Após, fez-se um breve histórico do *compliance* no Brasil e em alguns países da Europa e Estados Unidos. Abordou-se as dificuldades na implementação do *compliance*, e como a sua efetiva aplicação pode ensejar a redução de sonegação. Por derradeiro, conceitou-se a ética do Discurso de Habermas, para explicar que em sendo ela utilizada na elaboração dos códigos de ética empresariais a chance de aderência efetiva dos colaboradores às normas estabelecidas será muito maior, fato que reduziria a prática de infrações, dentre as quais a sonegação fiscal.

**Palavras-chave:** *compliance*; ética do discurso; sonegação fiscal.

## ABSTRACT

PEDROSA, Luciana Araujo. **Discourse ethics and compliance as catalysts for reducing tax evasion.** 2023. 94 p. Dissertation (Master in Business Law) - State University of Londrina, Londrina, 2023.

This dissertation utilizes the systemic and hypothetical-deductive methods: the first demonstrates an intersection between tax law, criminal law, and conformity norms; the second points to how compliance can reduce the likelihood of tax invasion. This study examines the complexity of the Brazilian tax system and its diverse norms that emerge from various federal, state, and municipal administrative agencies, autarchies, and others; explains the taxable event's moment of occurrence, and its forms of assessment, which establishes when taxes become due. Sequentially, this dissertation investigates specific questions related to taxable offences and its legal regulation, whilst highlighting the requirement of malicious intent in the configuration of these crimes. Moreover, it is important to note that in Brazil paying an overdue tax may extinguish criminal liability; as seen in laws that regulate taxable offences, and anticorruption regulation (Law nº 12.846/2013). Furthermore, this research also analyzes, from a historical framework, compliance in Brazil, US, and some European Countries and explores the difficulty in implementing compliance, and how its successful implementation can reduce tax evasion. Finally, this dissertation defines Habermas's ethics of discourse in order to explain that if it were to be utilized in corporations' codes of ethics, there would be more compliance between collaborators, thusly reducing the practice of taxable offences, among which is tax evasion

**Key words:** compliance; ethics of discourse; tax evasion.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CTN	Código Tributário Nacional
DOJ	U.S. Department of Justice
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITBI	Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão de “causa mortis” e doação de bens ou direitos
IR	Imposto sobre a Renda de Qualquer Natureza
ISO	International Standard Organization
KPMG	KPMG Auditores Independentes Ltda.
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OCEE	Organização Europeia de Organização Econômica
PWC	PricewaterhouseCoopers
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UKBA	United Kingdom Bribery Act (Lei Anticorrupção do Reino Unido)

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1</b>	<b>ILÍCITO TRIBUTÁRIO</b> .....	11
1.1	TRIBUTO – MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁVEL .....	11
1.2	ILÍCITO PENAL GERAL .....	15
1.3	ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO .....	21
1.4	CONCEITO DA SUBJETIVIDADE DA CONDUTA DELITUOSA.....	33
<b>2</b>	<b>COMPLIANCE</b> .....	40
2.1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO <i>COMPLIANCE</i> .....	40
2.2	<i>COMPLIANCE</i> NO ÂMBITO DO TERRITÓRIO BRASILEIRO .....	43
2.3	FINALIDADE E DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO <i>COMPLIANCE</i> .....	45
2.3.1	Denúncia em um Programa de Conformidade .....	52
2.3.2	<i>Compliance</i> Efetivo Utilizado como Atenuante na Aplicação de Penalidades para Empresas.....	54
2.4	RESPONSABILIDADE CRIMINAL DO <i>COMPLIANCE OFFICER</i> .....	57
2.5	CERTIFICAÇÕES ISO RELACIONADAS A NORMAS DE CONFORMIDADE .....	61
<b>3</b>	<b>COMPLIANCE EFETIVO E REDUÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL</b> ....	68
3.1	ÉTICA DO DISCURSO DE HABERMAS - PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS À SUA COMPREENSÃO.....	69
3.2	ÉTICA DO DISCURSO E IMPORTÂNCIA DA PARTICIPAÇÃO DE TODOS NA ELABORAÇÃO DOS CÓDIGOS DE ÉTICA EMPRESARIAIS .....	73
3.3	CONSEQUÊNCIAS DA IMPLEMENTAÇÃO DO <i>COMPLIANCE</i> , ELABORADO SOB A LUZ DA ÉTICA DO DISCURSO .....	83
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	87
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	89

## INTRODUÇÃO

O caminho a ser percorrido no presente trabalho visa demonstrar que um programa efetivo de *compliance*, que se utiliza da “ética do discurso” pode e deve impactar positivamente na redução da sonegação fiscal. Para fazer essa construção interpretativa lógico-jurídico se fez necessário primeiramente conceituar o ilícito tributário, após o *compliance* e, por derradeiro, a intersecção destes dois fatores, isto com o escopo de demonstrar que o *compliance* comprovadamente efetivo, e não somente constante em manuais das empresas, deve resultar em redução de práticas de crimes contra a ordem tributária.

O sistema jurídico tributário brasileiro é um tanto quanto complexo, as normas que regulamentam as obrigações tributárias são as mais variadas de acordo com o ente tributante. Importante ressaltar, que obrigação tributária antes de qualquer coisa resulta de um negócio jurídico seja entre o contribuinte e o estado quando se fala da obrigação tributária propriamente dita, seja como resultado da negociação entre duas empresas que terá como consequência a obrigação de pagar um tributo, seja como resultado da negociação entre uma empresa e o contribuinte final caso em que a obrigação tributária consta do documento que representa o negócio jurídico realizado entre particulares.

De forma a demonstrar os motivos da complexidade do sistema jurídico tributário nacional, serão elencados em linhas gerais o momento da ocorrência do fato gerador e lançamento da obrigação tributária, ou seja, qual é o fato (negócio jurídico) que torna exigível o tributo e a partir de quando (lançamento) ele passa a ser exigível. Neste momento, será possível perceber que os tributos podem ser exigidos pela União, Estados, Municípios, Autarquias, Conselhos, dentre outros, e cada um destes entes terá normas específicas tanto para a instituição do tributo, como para disciplinar o processo tributário para se discutir a exigência. Todas essas normas devem respeitar princípios constitucionais e legais hierarquicamente superior a eles.

Por essa curta descrição, percebe-se que diferentemente de outras áreas do direito, o direito tributário abrange uma gama de normas quase incontáveis, e as normas infralegais surgem a todo o momento, então não raras vezes os contribuintes têm que fazer retificações em suas declarações ao fisco. Aí entra a questão do ilícito tributário, cuja previsão é somente dolosa, impõe que o agente (sujeito ativo do crime) tenha a intenção de fraudar o fisco.

Na maioria dos países da Europa, tal qual no Brasil, o tipo penal de crimes contra a ordem tributária tem somente a previsão de modalidade dolosa, em alguns como na Alemanha pode haver penalização pela conduta culposa. O tipo penal propriamente dito, basicamente diz respeito a fraudar declarações ao fisco, pois a maior parte dos tributos são exigidos com base em declarações prestadas pelo próprio contribuinte, que posteriormente são homologadas ou não pelo fisco. Nesta dissertação serão apresentadas as modalidades de lançamento do tributo, e os atos que podem caracterizar crime contra a ordem tributária.

Com essa imensa gama de legislação é óbvio que erros de declaração acontecem, os livros contábeis devem conter toda a movimentação financeira da empresa, quando se imagina uma empresa com 100 funcionários ou mais, já se pode supor o grande número de negócios jurídicos por ela realizados, além das despesas internas, folhas de pagamento que geram encargos tributários. Tais erros são comuns e, via de regra, passíveis de retificação pelo prazo de 05 (cinco) anos, e podem gerar uma redução da carga tributária.

Quando esse erro de declaração resulta em redução ou supressão do valor a ser pago a título de tributo, é que se investiga se houve ou não o cometimento de ilícito penal tributário, já que erro não é punível. Atualmente, muitas vezes um procedimento penal tributário tem início sem qualquer indício real de que a empresa teria praticado o crime, utilizando como causa o fato da supressão ou redução do tributo.

Já no segundo capítulo, serão apresentadas informações gerais sobre o *compliance*. Na evolução histórica, serão mencionados os principais marcos do *compliance* na Europa e Estados Unidos, com ênfase para o caso ENRON (empresa norte americana na qual ocorreu um dos maiores casos de corrupção da história dos Estados Unidos, afetando milhares de pessoas), e para as principais legislações atinentes à matéria. Após, explanou-se como está a ocorrer a implementação do *compliance* no Brasil, especialmente após o ano 2010.

Foi possível verificar que há grandes dificuldades na implementação do *compliance* e apontou-se estudos feitos por pessoas que atuam na implementação destes programas de conformidade há anos, no qual se verificou basicamente para a efetividade do programa faz-se necessário: comprometimento da alta cúpula da empresa, adequação às normas específicas de *compliance* do setor, criação de regras e procedimento, treinamento contínuo, canais de denúncia de premiação de fácil

acesso, manter a higidez dos registros contábeis, monitoramento de desempenho. Já há em prática normas que reduzem a penalidade (multa) de empresas comprovam a instituição de programas de *compliance*, editadas pelo CADE e também no Decreto nº 8.420/95, que regulamenta a Lei Anticorrupção nº 12.846/2013.

Ainda neste segundo capítulo, serão abordadas especificamente a figura do *criminal compliance*, que é um programa de conformidade voltado especificamente para se prevenir a prática de ilícitos penais empresariais, dentre os quais crime contra a ordem tributária; diferentemente dos programas ordinários de *compliance*, nos quais se almeja o cumprimento de determinadas normas social. E serão apontados os problemas para a certificação dos programas de *compliance* no Brasil, onde até julho/2022 ainda não há uma certificação como há em outros países. O INMETRO que o órgão responsável para atestar diversas normas de qualidade e que provavelmente será o órgão que atestará se uma empresa de fato institui um programa de *compliance* ou não, também fez um estudo no qual propõe um novo modelo de fiscalização para os programas de conformidade, que deve ser mais efetivo.

Por derradeiro, no terceiro capítulo, será demonstrado que um efetivo programa de *compliance*, não obstante se tratar de normas de conduta que não tem obrigatoriedade no âmbito legal, pode/deve impactar positivamente na redução dos crimes contra a ordem tributária.

As principais obras escritas por Habermas a serem utilizadas no desenvolvimento desta dissertação, foram as seguintes: “Direito e Democracia entre Facticidade e Validade”, “Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática”, “Consciência Moral e Agir Comunicativo”.

## 1 ILÍCITO TRIBUTÁRIO

### 1.1 TRIBUTO – MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁVEL

Para se entender o ilícito tributário, faz-se necessário a compreensão de qual é o momento do “nascimento” da obrigação tributária, quando ocorre a subsunção do fato à norma, quando um fato do mundo da vida<sup>1</sup>(HABERMAS, 1997, p. 92) passa a ser tributável. Assim, serão abordados na sequência: as formas de lançamento tributário; os tipos de tributo; os principais impostos e o momento da ocorrência do fato gerador. Isto porque, para se saber se houve crime contra a ordem tributária, é imprescindível saber se o tributo está definitivamente constituído ou não.

O Sistema Tributário Nacional tem seu eixo central estruturado na Constituição Federal e Código Tributário Nacional, contudo não está limitado a estas duas grandes normas, há uma ampla de legislação estadual e municipal relacionadas a tributos, o que torna o seu estudo não linear e um tanto complexo. Tanto assim é que o saudoso Alfredo Augusto Becker denomina o sistema normativo tributário de “Manicômio Jurídico Tributário” (BECKER, 2007, p. 3).

Na classificação adotada para a maioria dos juristas brasileiros, dentre os quais Roque Antônio Carraza (CARRAZA, 2012, p. 593) os tributos podem ser classificados em impostos, contribuições e taxas. Os impostos são tributos não vinculados, as contribuições são tributos vinculados e as taxas são tributos vinculados e devidos em razão de uma contraprestação.

Deve-se entender que o valor pago em razão de tributo não vinculado – **imposto** – desobriga o ente público de utilizar tais valores para custear despesas específicas, então os impostos tais como IPTU, ICMS, ITCMD e IPI, uma vez pagos, o ente público pode prover qualquer despesa que estiver no seu orçamento.

Já o valor pago em razão de um tributo vinculado – **contribuições** – obrigam o ente público a utilizar tais valores para custear as despesas que ensejaram

---

<sup>1</sup>Segundo Habermas: “Do mesmo modo que o mundo da vida tomado globalmente, a esfera pública **se reproduz através do agir comunicativo**, implicando apenas o domínio de uma linguagem natural. [...]Descobrimos que o mundo da vida é um reservatório para interações simples; e os sistemas de ação e de saber especializados, que se formam no interior do mundo da vida, continuam vinculados a eles. Eles se ligam a funções gerais de reprodução do mundo da vida (como é o caso da religião, da escola e da família), ou a diferentes aspectos de validade do saber comunicado através da linguagem comum (como no caso da ciência da moral, da arte)”. Ou seja, há ações cotidianas (de uma pessoa física ou jurídica) que resultam em um dever de pagar tributo, que se exterioriza através da linguagem (de um documento formal) que torna aquela exigência passível de cobrança.

a criação de tal contribuição, então as contribuições tais como: contribuição previdenciária e contribuição de melhoria, uma vez pagos obrigam o ente público a utilizar o valor de tal arrecadação àquela atividade determinada.

E as taxas são tributos que estão vinculados a uma contraprestação pelo ente público, tal como: taxa de coleta de lixo, uma vez que o serviço é posto à disposição do contribuinte o obriga ao pagamento, e tais valores devem ser cobrados de acordo com a efetiva prestação de serviços.

O artigo 142, 147 a 150<sup>2</sup> do CTN preveem as formas de lançamento/constituição do crédito tributário, sendo elas: lançamento de ofício, feito diretamente pelo ente público; lançamento por declaração ou misto; e, lançamento por homologação, feito com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, podendo ser alteradas/corrigidas ou homologadas. Becker explica o ato do lançamento da seguinte maneira:

A incidência da regra jurídica é infalível (automática), porém está relacionada à realização da sua hipótese de incidência [...]. Estes fatos podem ser: atos, fatos ou estado de fato, de natureza psicológica, física, econômica ou jurídica. [...] Por sua vez, havendo ocorrido a incidência de regra jurídica tributária, é ainda necessário proceder a *transfiguração da base de cálculo* (núcleo da hipótese de incidência) *em uma cifra aritmética* e sobre esta calcular a *alíquota* do tributo. As supra referidas investigações, análises, conversão em cifra aritmética e aplicação de alíquota, consistem em operações que podem ser simples ou complexas [...]. O *conjunto* destas operações (investigação e análise dos fatos que realizaram a hipótese de incidência; conversão da base de cálculo em cifra aritmética; cálculo da alíquota do tributo) forma o *lançamento* (“*ascertainment*”) tributário. (BECKER, 1998, p. 352).

Para o eminente jurista Paulo de Barros, o lançamento tributário pode ser assim definido:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem

---

<sup>2</sup>Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:[...]

Art. 150 - Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

jurídica brasileira a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (CARVALHO, 2007, p. 404).

Como se observa, o lançamento tributário é o ato em se consubstancia a obrigação tributária, é o ato através do qual o tributo é materializado documentalmente. O lançamento de ofício (inc. I do art. 149 do CTN) é feito privativamente pela autoridade administrativa com informações que ela já possui. Alguns exemplos destes tributos são: IPTU, IPVA, Contribuição de Melhoria, dentre outros. Já o lançamento por declaração ou misto (art. 147 do CTN) é feito pela autoridade com base em informações prestadas pelo contribuinte, como por exemplo: ITBI, Imposto de Importação, dentre outros. Por derradeiro, no lançamento por homologação ou autolançamento (art. 150 do CTN) o contribuinte presta as informações e recolhe o valor do tributo que ele mesmo apurou, que posteriormente poderá ser homologado ou não pela autoridade administrativa, dentro do prazo prescricional.

Uma vez perfectibilizado o lançamento tributário de ofício ou por declaração, o crédito tributário está constituído, então o contribuinte pode impugnar o lançamento administrativamente, somente após o término deste processo é que o crédito tributário estará constituído definitivamente. Já no lançamento por homologação, a autoridade administrativa tem 05 (cinco) anos para apurar alguma irregularidade, sendo regular o recolhimento o tributo será considerado lançado, pago e extinto; sendo apurada infração, a autoridade administrativa lavrará um auto de infração para exigir a quantia que entende devida, então o contribuinte poderá se insurgir através do processo administrativo tributário.

O processo administrativo tributário administrativo é anterior à constituição definitiva do crédito tributário, ele medeia o lançamento tributário e a constituição definitiva do crédito tributário, seus trâmites são semelhantes ao do processo judicial, mas com diferenças significativas em relação à forma.

O processo administrativo tributário não tem uma regulamentação única em todo o território nacional, em verdade cada autoridade administrativa tem um regramento próprio em relação aos trâmites do processo administrativo tributário. Então há um processo administrativo diferente para impugnar: tributos federais

(mesmas normas para o território nacional), tributos estaduais (uma norma para cada estado da federação), tributos municipais (uma norma para cada município); taxas (uma norma para cada autoridade administrativa tributante).

As normas que regem o processo administrativo federal e, via de regra, são normas de aplicação subsidiária para outras normas de processo administrativo, são as seguintes: Lei nº 9784/99 e Decreto-Lei 70.235/72. Em linhas gerais, na “primeira instância” administrativa a impugnação é julgada pela própria autoridade que lavrou o auto de infração; já a “segunda instância” administrativa é composta por um órgão paritário, no qual metade dos integrantes são de órgãos fazendário e metade são de instituições que representam o contribuinte. Cleide Previtalli Cais, referência em processo tributário, assim elucida:

Um dos mais expressivos elementos diferenciadores entre o processo civil contencioso e o processo administrativo fiscal resulta da jurisdição. Perante o Poder Judiciário, a jurisdição é exercida mediante um juiz natural e imparcial, investido no cargo por concurso de provas e títulos. Já no processo administrativo a garantia da imparcialidade não é pressuposto de validade, pois o órgão administrativo julgador, imbuído de plenos poderes decisórios, é o próprio órgão parte do litígio (assim, por exemplo, as impugnações que são decididas pelo órgão de arrecadação, muitas vezes pelo próprio fiscal responsável pela autuação fiscal, que o contribuinte aponta como viciada).[...] uma vez encerrada a discussão em instância administrativa, pode o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário, quando será forçado a arcar com garantias para suspender a exigibilidade do crédito, agora perante o Poder Judiciário (CAIS, 2009, pg. 210).

Os princípios basilares do processo administrativo tributário previstos na Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 9.784/99, são os seguintes: princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da ampla defesa e contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência.

Apesar de o órgão julgador não ter necessariamente que ser imparcial, tal qual ocorre no processo judicial, em grande parte das vezes o órgão administrativo reconhece a insubsistência do auto de infração quando verifica um erro, ilegalidade ou inconstitucionalidade, além do que enfrenta minúcias contábeis da infração que muitas vezes não são enfrentadas pelo judiciário em razão da especificidade do assunto.

Então se o contribuinte não se insurgir contra o lançamento tributário ou auto de infração, o crédito tributário estará definitivamente constituído após

decorrido o prazo para interposição de recurso administrativo, que em geral são 30 (trinta) dias; já se o contribuinte interpor recurso, o crédito tributário estará definitivamente constituído após julgamento completo do processo administrativo, após o trânsito em julgado da decisão administrativa. Após a constituição definitiva que se dá na esfera administrativa, a obrigação tributária pode ser questionada judicialmente.

Como se observa o momento da constituição definitiva do crédito tributário não é um momento estanque, diferentemente da ocorrência do fato gerador, este sim é imutável. Para fins de verificação da ocorrência de ilícito tributário faz-se necessário a constituição definitiva do crédito, mesmo porque sem isso não há nem mesmo a materialidade em tese da conduta delituosa.

Apesar de agora, no ano de 2022, parecer óbvio que a constituição definitiva do crédito é um pressuposto lógico para que ocorra a denúncia por crime contra a ordem tributário, nem sempre foi assim, tanto que se fez necessário o STF editar a Súmula Vinculante 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

No ano de 2009, quando tal súmula foi editada, era comum que o Ministério Público oferecesse denúncia antes da conclusão do processo administrativo tributário, e conforme anteriormente explicado antes disso nem mesmo o ente público pode exigir o tributo.

## 1.2. ILÍCITO PENAL GERAL

Para melhor compreensão do ilícito penal tributário, faz-se necessário uma descrição acerca dos conceitos que envolvem o ilícito penal de uma maneira geral, sintetizando seus principais conceitos, bem como para fazer um destaque da caracterização da conduta criminosa.

Nesta toada, é importante descrever os elementos do crime para o ordenamento jurídico brasileiro. Há grande discussão acerca deste conceito, porém a doutrina majoritária considera a teoria tripartite como principal, a qual descreve ser o crime composto por uma conduta típica, ilícita (antijurídica), e culpável, caracterizado analiticamente da seguinte maneira por Guilherme Nucci:

Uma ação ou omissão ajustada a um modelo legal de conduta proibida (tipicidade, onde estão contidos os elementos subjetivos dolo e culpa), contrária ao direito (antijuridicidade) e sujeita a um juízo de reprovação social incidente sobre o fato e seu autor, desde que existam imputabilidade, consciência potencial de ilicitude e exigibilidade e possibilidade de agir conforme o direito (culpabilidade). A denominada corrente tripartida do delito é amplamente majoritária na doutrina e na jurisprudência. (NUCCI, 2019)

Nesse sentido, primeiramente, ressalta-se o conceito de llicitude, que para Cleber Masson (MASSON, 2019) pode ser descrito como a oposição de um fato praticado por um agente tipificado como crime na legislação vigente. Desta forma, existem os ilícitos na matéria penal, tributária, civil, e demais ramos do direito. Entretanto, o ilícito penal se diferenciado ilícito das demais matérias em razão da conduta cometida ser considerada mais grave no sistema jurídico (brasileiro e mundial), por isso as penalidades, via de regra, privam o cidadão de sua liberdade de ir e vir. Os ilícitos civis, por exemplo, podem gerar sanções pecuniárias, mas não de privação de liberdade, salvo raras exceções. O crédito tributário devido pelo contribuinte, quando a sua exigência não decorre de intencional supressão ou redução de tributo, é um ilícito civil/tributário; já quando há intencionalidade em fraudar o fisco, passa a ser um ilícito civil e penal.

Deve-se considerar o fato de que a sociedade muda e evolui, bem como suas ideias também se alteram, de forma que a consideração do que é ilícito civil/tributário na atual conjuntura política e social pode vir a ser entendida como ilícito penal futuramente, a depender dos valores e interesses considerados (MASSON, 2019)

Com efeito, a aplicação dessas penas pelo Estado tem como finalidade garantir que a vítima e o restante da sociedade não tenham de aplicá-las com as próprias mãos, confiando assim no ordenamento jurídico e nas instituições estatais. Esta sanção tem caráter retributivo, ou seja, não é meramente para punir acerca do crime cometido. Nas palavras de José Antônio Paganella Boschi (apud NUCCI, 2019,), a sanção “não se resume ao conteúdo da frase do mal da pena em oposição ao mal do crime, já que atua defendendo o autor do fato da reação da vítima e dos demais membros da coletividade, pois, se o Estado negligenciasse no seu dever de agir, se reabriria a porta à barbárie explícita”.

Sendo assim, quando a sociedade atribui atenções para determinada conduta ilícita de outras matérias que não sejam relacionadas ao direito penal, o legislador busca notar se a ilicitude é grave ao ponto de ser necessário torná-la um

crime (ilícito penal). Com isso, devem ser feitos estudos e discussões responsáveis antes de inclusões normativas, ou mesmo alterações nas sanções (NUCCI, 2019).

Nesse contexto, é necessário descrever acerca da tipicidade, caracterizada resumidamente como a adequação de um fato a uma definição legal (PRADO, 2019). Conforme assevera Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2008) “Tipicidade é a qualidade específica, a nota característica do fato que o faz correspondente à descrição do tipo albergada pela norma jurídica.”

Ainda nesse sentido, pode-se dizer então que a tipicidade será caracterizada diante de especificações de um determinado fato que o levam às características descritas no tipo penal descrito por uma norma jurídica. (NUCCI, 2019). Nesse contexto, Damásio de Jesus (JESUS, 2020) descreve que o fato típico é composto por uma conduta dolosa ou culposa, cuja consequência é o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado, imputação objetiva; a tipicidade.

A ilicitude está relacionada à tipicidade, de modo que quando se observa existência da primeira, também será verificada a segunda. E o tipo penal só se torna completo (tipo de injusto) se não houver uma causa de exclusão de ilicitude, pois caso seja constatado uma justificativa para o ato em tese delituoso, ocorre a atipicidade. Este citado tipo de injusto é composto por uma ação ou omissão típica e antijurídica. Assim, o tipo e a ilicitude estão interligados, ao passo que nos casos de excludente de ilicitude, esta opõe-se simultaneamente ao tipo e a antijuridicidade (PRADO, 2019).

Conforme assevera Damásio de Jesus (JESUS, 2020), uma determinada ação humana que se enquadra no tipo legal não é suficiente para integrar a conduta típica. Segundo ele, ainda é necessário que a ação gere um resultado, sendo que entre a conduta e este resultado deve haver uma relação de causalidade objetiva, ou nexo causal. Não obstante, é necessário que haja uma imputação objetiva, de forma que a conduta exercida pelo agente seja relevante e antijurídica, violando um bem jurídico tutelado.

Sendo assim, não basta que a conduta seja ilícita, mas ela também deve ser típica, estar descrita na norma penal, com atribuição de culpa, para só então configurar-se o crime. Para o Autor Hugo de Brito Machado, o tipo possui uma tríplice função no Direito Penal, conforme segue:

- a) Uma função selecionadora que nos permite classificar os comportamentos puníveis e estabelecer padrões de pena;

- b) Uma função de garantia, no sentido de que somente os comportamentos que se enquadram no tipo são penalmente puníveis;
- c) Uma função motivadora, ou de advertência, pois com a descrição dos comportamentos nos tipos penais o legislador indica os que estão proibidos, motivando, com a cominação das penas, a abstenção das condutas descritas, ou, dito de outro modo, advertindo as pessoas para que se abstenham de realizar aqueles comportamentos proibidos. (MACHADO, 2008)

Com efeito, é importante descrever acerca do conceito de tipo, que para o Direito Penal, é a conduta punível que está descrita em Lei, a ação cometida pelo autor que a Lei considera inadequada, gerando assim uma punição. Mas o tipo pode também descrever as hipóteses que descaracterizam o caráter criminoso das condutas, condutas que seriam puníveis se essas hipóteses específicas não a excluíssem. Assim, “o tipo é a descrição de conduta punível, ou da conduta que, sendo punível em princípio, não o é em face de certas circunstâncias.” (MACHADO, 2008).

Não obstante, o tipo é dividido em duas espécies, o tipo punível e o tipo permissivo. O primeiro descreve a conduta indesejável que se cometida ensejará punição para o indivíduo, colocando-se como exemplo o ato de matar alguém, descrito pelo art. 121, Código Penal. O segundo descreve a conduta que enseja punição, mas atribui uma circunstância que deixe a conduta justificável penalmente (MACHADO, 2008), como acontece nos casos elencados no art. 23 do Código Penal, que explicita as exclusões de ilicitude (estado de necessidade, legítima defesa e estrito cumprimento do dever legal ou no exercício regular de direito).

O tipo possui elementos objetivos, normativos e subjetivos. Os elementos objetivos referem-se aos elementos descritos como uma conduta delituosa (MACHADO, 2008). Os elementos normativos demandam a realização de atividade valorativa, conceituando o tipo a partir de definições extraídas de conhecimento de outra matéria. Por fim, os **elementos subjetivos** também devem ser considerados na análise do enquadramento da conduta ao tipo penal, pois aqueles levam a entender a ação ou omissão típica realizada em razão de vontade para atingir um fim (BITENCOURT, 2020). Assim, os elementos subjetivos se referem ao âmago do agente, sua real intenção ao praticar o ato, o que será utilizado para constatar se o ato foi culposos ou doloso. (MACHADO, 2008).

Nesse sentido, é de suma importância descrever acerca da conduta, que para a teoria finalista, “é a ação ou omissão, voluntária e consciente, implicando

um comando de movimentação ou inércia do corpo humano, voltado a uma finalidade” (NUCCI, 2019).

Desta feita, a conduta pode ser caracterizada pela a ação ou omissão praticada conscientemente e que busca alcançar uma finalidade. Assim, a doutrina majoritária considera que somente a pessoa física pode ser o sujeito ativo, excluindo a pessoa jurídica da possibilidade de cometer delitos (JESUS, 2020).

A conduta, vinculada ao tipo, deriva de uma capacidade de agir, e de culpabilidade, impondo a vontade como um requisito, o que leva a entender que a conduta só pode ser cometida por um humano, desta forma o sujeito ativo do fato enquadrado no tipo será um indivíduo. Por outro lado, o sujeito passivo é quem tem o bem jurídico atingido, e este não se limita ao ser humano, podendo ser o estado, a pessoa jurídica, a sociedade, dentre outros. (BITENCOURT, 2020)

Nesta toada, Cezar Roberto Bitencourt ressalta que a pessoa jurídica não poderia ser sujeita ativo de um crime por duas principais razões: “falta de capacidade natural de ação e a carência de capacidade de culpabilidade.” Não obstante, afirma que a doutrina se opõe à majoritariamente à responsabilidade penal da pessoa jurídica, declarando que a conduta só pode ser cometida por indivíduos, em razão da necessidade de ter exteriorizado uma vontade, que só existe na mente da pessoa humana. (BITENCOURT, 2020)

Dentre os elementos da culpabilidade, cita-se a imputabilidade, descrita como a incapacidade plena de compreender a ilicitude do ato e ter a vontade de cometê-lo. (PRADO, 2020). Nesse sentido, deve ser julgado no caso concreto se o indivíduo tinha plena consciência da ilicitude de seu ato, ou mesmo se ele tinha capacidade de compreender que o ato cometido está em desacordo com a legislação, caracterizando a potencial consciência da ilicitude. Assim, no âmbito da imputabilidade, “o agente só age culpavelmente quando conhece ou pode conhecer a ilicitude de seu comportamento” (PRADO, 2020). Porém, alguns casos expressos da lei penal excluem a imputabilidade, sendo este na hipótese de doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado (art. 26, do Código Penal), menoridade (art. 27, do Código Penal), e embriaguez completa proveniente de caso fortuito ou força maior (art. 28, § 1º, do Código Penal).

Ainda, poderá ser excluída a culpabilidade por falta de exigibilidade de conduta diversa, conforme expressa o artigo 22, do Código Penal, incluindo nesta hipótese os casos de Coação moral irresistível (art. 22, 1.ª parte, CP), e obediência

hierárquica ou devida (art. 22, 2.<sup>a</sup> parte, CP), devendo o tipo penal estar descrito em lei, não é relevante se o ato é mal visto na sociedade, imoral ou antiético. Isto traz uma proteção aos indivíduos em face de qualquer abuso, pois só poderá ser criminalizado por algo que está presente na lei. (NUCCI, 2019). Nesse contexto, o Código Penal (1940) esclarece em seu art. 1º que “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.” (PRADO, 2019.).

A legislação penal prescreve a todos os indivíduos da sociedade uma forma de “não agir”, impondo-se o que não deve ser feito, ou melhor, prescreve os fatos que se cometidos ensejarão uma penalidade. Assim, quando há uma ação cometida em face da lei, ocorre um desvalor da ação (dolo e culpa), que remete aos elementos objetivos e subjetivos do crime. Não obstante, há ainda o desvalor do resultado, que alberga a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado pelo ordenamento. Assim, conforme preceitua Regis Prado (PRADO, 2019), “alude-se que o desvalor da ação nos delitos dolosos se perfaz inteiramente com a tentativa acabada, e, nos delitos culposos, com a realização da ação que surge previamente como perigosa”.

Em relação ao elemento subjetivo do crime, conforme exposto, divide-se em dolo e culpa. O crime doloso, conforme expresso no art. 18, I, do Código Penal, ocorre quando o agente tem vontade de praticar o ato e consciência de sua ilicitude, e assim quis atingir um determinado fim. Ainda pode ocorrer quando apesar de não ter à vontade, prosseguiu com o ato assumindo o risco de gerar o resultado. Assim, nos dizeres de Regis Prado (PRADO, 2019), “Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo). Dolo, como resolução delitiva, é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito”. Por outro lado, tem-se o crime culposos, o qual o agente deu causa a um resultado por imprudência, negligência ou imperícia, descrito no inciso II, também do art. 18 do Código Penal. Este inciso ainda define que salvo os casos previstos na legislação pena, o indivíduo só poderá ser punido por crime praticado com dolo.

Cabe ressaltar que caso o indivíduo não tenha consciência da prática de um elemento objetivo do tipo, poderá caracterizado o erro de tipo, regulamento pelo artigo 20, do Código Penal (PRADO, 2019). Assim, caso ocorra erro de tipo, não haverá dolo, mas permite-se a aplicação de sanção pela forma culposa do crime.

Em relação aos tipos subjetivos, há o dolo direto, no qual o indivíduo busca um resultado por meio de sua ação, alcançando sua vontade. Ainda, há o dolo

eventual, no qual o agente não busca propriamente atribuir sua conduta ao tipo legal, mas aceita a probabilidade de que ocorra, assumindo o risco do resultado. Neste caso, mesmo não cometendo diretamente a ação, ainda há vontade, mesmo que reduzida. (PRADO, 2019).

No caso do delito culposo, o desvalor da ação é caracterizado pela não atenção do autor com o tipo objetivo, bem como o desvalor do resultado em face do bem jurídico. Com isso, tem-se a modalidade de culpa inconsciente, na qual o agente não pressupõe que o resultado possa acontecer, embora fosse cabível, faltando com o dever objetivo de cuidado. Há, ainda, a modalidade de culpa consciente, na qual o Autor pressupõe que o resultado pode vir a acontecer, mas espera que não aconteça, apesar de saber de seu dever de atenção. Assim, o indivíduo prevê o resultado, mas acredita que não vá acontecer (PRADO, 2019).

Desta feita, descritos os principais conceitos que albergam a conduta criminosa no Direito Brasileiro de maneira geral, passa-se a expor acerca da matéria específica do ilícito penal tributário.

### 1.3. ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO

Em vista de melhor compreender as aplicações do ilícito penal tributário, faz-se necessário uma breve descrição acerca dos conceitos que envolvem o ilícito penal de uma maneira geral, sintetizando seus principais conceitos.

O ordenamento jurídico brasileiro adotando a teoria tripartite, segundo a qual os elementos do crime são compostos por uma conduta típica, ilícita (antijurídica), e culpável, caracterizado analiticamente da seguinte maneira por Guilherme Nucci:

Uma ação ou omissão ajustada a um modelo legal de conduta proibida (tipicidade, onde estão contidos os elementos subjetivos dolo e culpa), contrária ao direito (antijuridicidade) e sujeita a um juízo de reprovação social incidente sobre o fato e seu autor, desde que existam imputabilidade, consciência potencial de ilicitude e exigibilidade e possibilidade de agir conforme o direito (culpabilidade). A denominada corrente tripartida do delito é amplamente majoritária na doutrina e na jurisprudência. (NUCCI, 2019).

Nesse sentido, primeiramente, ressalta-se o conceito de Ilícitude, que para Cleber Masson (MASSON, 2019) pode ser descrito como a oposição de um fato

praticado por um agente tipificado como crime na legislação vigente. Desta forma, existem os ilícitos na matéria penal, tributária, civil, e demais ramos do direito. Entretanto, o ilícito penal se diferenciado ilícito das demais matérias em razão da conduta cometida ser considerada mais grave no sistema jurídico (brasileiro e mundial), por isso as penalidades, via de regra, privam o cidadão de sua liberdade de ir e vir. Os ilícitos civis, por exemplo, podem gerar sanções pecuniárias, mas não de privação de liberdade, salvo raras exceções. O crédito tributário devido pelo contribuinte, quando a sua exigência não decorre de intencional supressão ou redução de tributo, é um ilícito civil/tributário; já quando há intencionalidade em fraudar o fisco, passa a ser um ilícito civil e penal. Para melhor se explicitar a questão, cita-se trecho de artigo dos autores Fabrizio Bom Vecchio e Débora Manke Vieira:

Nos parece que responsabilidade prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional independe de culpa ou dolo, bastando que ocorra no mundo dos fatos o evento previsto em lei como infração tributária, restando suficiente para caracterizar a materialidade da incidência tributária. Diferente do objeto da responsabilidade prevista no art. 137 do Código Tributário Nacional que, neste caso, é requisito essencial a prova do dolo [...] (VECCHIO e VIEIRA, 2020)

Como se sabe para o Direito são relevantes somente os fatos que estão enquadrados no ordenamento jurídico de alguma forma. Assim, não são relevantes os fatos que acontecem externamente à norma, lícitos ou ilícitos. Nesse contexto, o ilícito se refere a uma ação sujeita à sanção anteriormente prevista. Assim, a fim de garantir a existência da sociedade, existem as normas instituídas na legislação, voltadas a manter a ordem, e caso não sejam cumpridas, são atribuídas sanções que afetam as propriedades ou mesmo a liberdade dos indivíduos.

Segundo o princípio da tipicidade, para ser considerada crime a conduta deve ser típica, corresponder com a descrição do tipo penal, podendo ser este princípio uma evolução do princípio da legalidade. Não somente na esfera do Direito Penal, mas também para o Direito Tributário este aperfeiçoamento mostra-se deveras importante. Isto porque, para o primeiro, “diz-se que a conduta, para configurar crime, há de corresponder exatamente à descrição do tipo penal. No segundo, diz-se que para o nascimento da obrigação tributária o fato ocorrido há de corresponder exatamente a descrição legal da hipótese de incidência”. (MACHADO, 2008).

Assim, tanto o Direito Penal quanto o Tributário priorizam o princípio da legalidade, no sentido de que o tributo só de constituirá partir de uma situação fática que se enquadre na norma tributária e gere o dever de pagar o tributo, ao passo que no Direito Penal, a conduta tomada pelo Autor se enquadre no que está expressamente descrito em Lei, gerando a punição.

Nesse sentido, dispõe MACHADO da seguinte maneira:

O tipo penal está para o crime como a hipótese de incidência tributária está para o fato gerador da obrigação de pagar determinado tributo. Assim, fala-se de tipo penal para designar a descrição, constante da lei, da conduta que uma vez concretizada constitui o crime, da mesma forma que se fala de hipótese de incidência para designar a descrição, constante da lei, da situação de fato que, uma vez concretizada, constitui o fato gerador da obrigação tributária (MACHADO, 2008).

Assim acontece com o direito penal tributário, o qual institui a regularização dos meios que serão utilizados para apurar ou recolher tributos em favor da União. Nesse sentido, quando há transgressão da previsão definida na hipótese de incidência tributária, constitui-se uma conduta antijurídica.

No contexto do Direito Tributário, os tipos permissivos correspondem à isenção, caracterizada pela exceção que a norma institui a um tributo, acrescentando-se a ela um elemento novo que enseja a isenção, uma justificativa legal para o não pagamento do tributo (MACHADO, 2008).

Na esfera objetiva, compreende-se o direito penal tributário como a junção de normas criminais que visam regulamentar condutas enquadradas na evasão fiscal, ações que gerem algum empecilho para arrecadação ou fiscalização do tributo, ou mesmo nos casos de exercício indevido da profissão pelos agentes do fisco (EISELE, 2001).

Assim, os ilícitos na seara do direito penal tributário sempre causam um prejuízo ao erário, já que o tipo penal é supressão ou redução do tributo. De igual forma a corrupção causa grandes prejuízos ao Erário. E a Lei Anticorrupção de 2013, que foi editada posteriormente às leis que prescrevem os crimes contra a ordem tributária, traz em sua redação as atenuantes que devem ser utilizadas quando da aplicação das sanções em casos de corrupção. Não obstante a conduta ser diferente, o bem jurídico tutelado em ambos os casos é o prejuízo ao Erário. Veja-se, a lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) traz em seu art. 7º os elementos que devem ser considerados para aplicar as sanções, assim descritos:

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.

São diversas as atenuantes que devem ser consideradas quando o Estado busca efetivar as sanções em razão dos crimes de corrupção. De igual forma deveria o ser em relação aos crimes contra a ordem tributária, já que em síntese o bem jurídico tutelado é mesmo – prejuízo ao Erário.

Nesse contexto, importante ressaltar que o ilícito penal tributário obteve grande relevância com o apogeu da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a qual descreve a conduta típica que os contribuintes devem adotar para que ocorra o crime contra a ordem tributária e econômica.

Nesse sentido, Andreas Eisele descreve os crimes tributários da seguinte maneira:

Por crimes tributários entendem-se os fatos típicos penais que possuem como objetividade jurídica imediata a tutela à receita tributária, compreendendo a criminalização da evasão em si e outras condutas que a proporcionem, pois, a legislação insere no âmbito de tais modalidades delitivas a prática de condutas que, por dificultarem a atuação dos agentes de fiscalização tributária, impeçam-nos de verificar eventual prática de evasão. (EISELE, 2001)

Eisele (EISELE, 2001) esclarece ainda que as condutas praticadas pelos agentes do Fisco visando contribuir para prática de evasão fiscal ou qualquer ato que prejudique os entes públicos são caracterizados como crimes tributários. Estes crimes estão descritos no art. 3º da Lei 8.137/1990, conforme segue:

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

O crime descrito no inciso I correspondente ao tipo de extravio, sonegação ou inutilização de documento presente no art. 314 do Código Penal, que possui como resultado a **evasão fiscal**. O inciso II correspondente ao crime de **concussão**, no art. 316, do Código Penal, exigindo vantagem indevida para omitir o lançamento do tributo, ou fazê-lo parcialmente. Já o inciso III prevê a advocacia **administrativa**, correspondente no art. 321, do Código Penal, no qual o funcionário público defende interesses do contribuinte perante o órgão onde exerce suas funções (EISELE, 2001).

Nesta esfera, os crimes tributários que possuem a finalidade de prejudicar o interesse do Fisco podem ser divididos em três principais modalidades, sendo eles o descaminho, a fraude e a apropriação indébita/inadimplência.

O descaminho, correspondente ao tipo presente na segunda parte do art. 334, do Código Penal, caracteriza-se pela esquiva de efetuar o pagamento de impostos de importação ou exportação de mercadoria lícita e comercial, omitindo sua declaração parcial ou integralmente ao fisco, gerando assim lesão ao recolhimento do tributo. (EISELE, 2001).

Em relação a este crime, não há grande atenção dos legisladores e da jurisprudência. Isto acontece porque ao perceber a fraude, o ente fiscalizador aplica a pena de perdimento, sanção de natureza administrativa utilizada quando não há documento com a mercadoria, ou quando são acompanhados de documento falso. Nesse sentido, o bem é perdido em favor da fazenda pública, não ocorrendo assim o fato gerador da importação. Com isso, não há tributo devido, excluindo a obrigação tributária. Não obstante, o descaminho pode ser descoberto depois da realização do desembaraço, o que nesse caso, configuraria o crime (TANGERINO, 2018).

Continuamente, podem ser realizadas condutas fraudulentas que visam reduzir ou retirar o tributo que seria devido. As espécies de condutas fraudulentas são encontradas no Código Penal e na Lei nº 8.137/1990. O código penal conceitua o estelionato como uma conduta fraudulenta através da qual o agente

obtem uma vantagem indevida em face de terceiro (art. 171, Código Penal). No caso dos crimes tributários, a fraude realizada com o fim de evasão fiscal é caracterizada como sonegação fiscal. Esta modalidade está designada no art. 1º, caput, e incisos, bem como no art. 2º, I, III e IV, da lei nº 8137/1990, descrevendo acerca de fraudes quanto a incorreções em notas fiscais, omissões de movimentações contábeis, ou mesmo omitir ou apresentar falsas informações acerca de renda ou bens, visando excluir ou reduzir a tributação. Estes dispositivos legais se diferenciam de acordo com a particularidade do objeto em questão, bem como a qualidade dos sujeitos apresentados (EISELE, 2001)

Assim, a legislação que institui os crimes contra a ordem tributária traz como primeira espécie a sonegação fiscal, que compreende a ação do contribuinte de fraudar o recolhimento da obrigação tributária, ao passo que omite à fiscalização o tributo que deveria ser recolhido, ou o apresenta em menor valor.

Desta feita, nos crimes de sonegação fiscal, existem duas modalidades que a dividem, conforme esclarece Juary C. Silva (SILVA, 1998): “uma, a omissão de informação às autoridades fazendárias; outra a prestação de declaração falsa a estas. O núcleo do tipo reside, pois, na sonegação fiscal, acoplada à falsidade ideológica ou material”.

A última modalidade da conduta preceitua ações que pode gerar uma apropriação indébita sobre a receita da União, ocasionando enriquecimento ilícito do contribuinte. Neste caso, não há o devido recolhimento de tributos ou contribuição social nas seguintes hipóteses:

a) Pelo contribuinte de tributos indiretos, em face de lhe ser oportunizado o repasse (cobrança) da carga econômica da operação a terceiro; b) pelo responsável tributário (nos termos do art 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) obrigado ao desconto, recolhimento ou arrecadação do valor devido pelo contribuinte, e que, por esse motivo, atua como agente de retenção (EISELE, 2001)

Esta modalidade está prevista no art. 2º, II, da Lei 8137/1990, e no art. 168-A, do Código Penal. Neste último, tipifica-se a conduta de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, pois alguns entes são responsáveis por recolher o tributo e depois repassá-los ao Erário, como é o caso do empregador que desconta as contribuições previdenciárias dos funcionários, e depois deve pagar o tributo, figurando como responsável tributário. Assim, caso não seja repassado à

previdência, tem-se que houve um enriquecimento ilícito e apropriação indébita previdenciária (FUHRER, 2010).

O inciso II, do art. 2º, da Lei 8137/1990 tipifica a conduta de omissão de recolhimento de tributo ou contribuição social disciplinado. Esta tipificação descreve acerca de tributos indiretos, bem como tributos diretos e contribuições sociais que são recolhidas por agentes de retenção. Os tributos indiretos são recolhidos por terceiros que estão ligados ao fato tributável, como acontece com o Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na compra de bens e serviços. Não obstante, o desconto pode ser direto das finanças do contribuinte, igualmente realizado pelo agente de retenção, e que será posteriormente repassado ao erário, como acontece nas retenções de Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) (EISELE, 2001).

Ainda sobre o art. 2º da Lei 8137/1990, em seu inciso V, tipifica-se a conduta do agente que utiliza ou mesmo divulga um programa de contabilidade que permita ao contribuinte manter informação diferente da que deve ser informada à autoridade fiscal. Seria um sistema para manter informações de um “caixa dois” (FUHRER, 2010).

No contexto dos crimes tributários, é importante ainda ressaltar acerca da aplicação da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. O Código Penal disciplina as matérias em seu artigo 15, de modo que a desistência voluntária se verifica quando o autor desiste de finalizar a execução, mesmo tendo a possibilidade de prosseguir. No caso do arrependimento eficaz, o agente comete a conduta para a consumação do ato, mas se arrepende e busca realizar meios de evitar o resultado final. Nestes casos, o autor responde pelos resultados consequentes dos atos.

Nos casos de sonegação fiscal, há uma inconsistência acerca destas hipóteses, tendo em vista que mesmo que a conduta de sonegar tenha sido inicialmente vislumbrada, mas o agente no prazo correto recolheu o tributo devido, não caracterizou ao menos a tipicidade da conduta, o ato não foi consumado (FUHRER, 2010).

Nesse contexto, é impossível haver arrependimento eficaz, pois não houve a tipicidade, considerando que se ultrapassar o vencimento, o crime se consuma, e se for pago antes, não há crime. Em relação à desistência voluntária, a

Súmula 17 do STJ prescreve que “quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absolvido.” Assim, o que quer que tenha sido fraudado, mas não foi utilizado, é impunível, pois houve a desistência voluntária.

No mesmo sentido, tem-se o arrependimento posterior, consubstanciado no art. 16, do Código Penal. Este descreve acerca da conduta que gera redução da pena ao agente que cometeu um crime sem violência ou grave ameaça, e reparou ou restituiu o dano gerado antes que do recebimento da denúncia ou da queixa. No caso do Direito Penal Tributário, se houver arrependimento posterior, no qual o crime derivou de não recolhimento do tributo, a reparação do dano é configurada com o pagamento, o que gera a extinção da punibilidade (FUHRER, 2010).

Não obstante, ainda é possível a aplicação das hipóteses de erro no penal tributário. Disciplinado no art. 20, do Código penal, o erro de tipo é caracterizado quando há uma incompreensão dos elementos que constroem o próprio tipo legal, sejam eles fáticos, sejam normativos.

No que tange ao erro de tipo no direito penal tributário, ele é constatado em casos nos quais o tributo deveria ser calculado com uma determinada alíquota, ou se determinada venda obriga à emissão de nota, mas o contribuinte se engana e o faz diferente, por exemplo (MACHADO, 2008).

Há também a modalidade de erro de proibição previsto no art. 21 do Código Penal, neste caso o agente não tinha conhecimento de que estava cometendo uma conduta delituosa, há confusão quanto à designação do crime, ou mesmo que seja uma modalidade de excludente de ilicitude. Acerca do tema, FUHRER bem exemplifica da seguinte maneira:

O turista, oriundo de um país em que não há crime tributário, pratica operação tributável, mas deixa de prestar declarações e de recolher o tributo, por ignorar existência do delito de sonegação fiscal. O agente, no caso, supõe erroneamente que o fato é penalmente permitido, como o é no seu país (FUHRER, 2010) .

Neste caso, pode haver isenção de pena, se o crime for inevitável, ou redução de pena, se era evitável. Geralmente ocorre o erro de tipo, e raramente se noticia erro de proibição. Entretanto, o erro seja qual for, exclui o dolo, e nos casos de sonegação fiscal, é essencial a ocorrência de dolo, razão pela qual se não o há, o tipo penal fica incompleto (MACHADO, 2008)

No Direito Penal Tributário ainda é possível a aplicação de dirimentes da culpabilidade, como acontece no caso de coação moral, sendo cabível sua aplicação no caso de crime fiscal praticado no âmbito de organizações criminosas. Já a inexigibilidade de conduta diversa também é possível, no caso de empresário que busca pagar um tributo em detrimento de outro para tentar manter seu negócio. Em questão da dirimente de obediência hierárquica, como sua aplicação acontece somente no setor público, é mínima a possibilidade de acontecer no âmbito do Direito Penal Tributário (FUHRER, 2010). Entretanto, podem haver casos de ordem advinda do empregador, e acatada pelo funcionário (MACHADO, 2008)

Não obstante, quanto às excludentes de ilicitude, o estado de necessidade pode ser aplicado no tributário, pois em diversas situações, pode acontecer de um ilícito penal tributário ser cometido no âmbito do estado de necessidade. Nesse sentido, preceitua Hugo de Brito Machado:

Pode ocorrer que o não recolhimento do tributo seja a única opção viável, à disposição do direito de uma empresa, para ter condição de pagar o salário dos empregados. Tal situação pode configurar o estado de necessidade e, assim, impedir que se configure o crime contra a ordem tributária definido no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. (MACHADO, 2008)

Desta forma, a exclusão do ilícito penal tributário vai depender de sua especificação legal e do caso em análise, conforme suas atribuições legais.

Em se tratando de Direito Penal Tributário, é importante também descrever acerca das hipóteses que geram a extinção da punibilidade. Uma delas é a extinção pelo pagamento do tributo devido, que teve evoluções normativas ao longo dos anos, de forma que inicialmente as legislações estipulavam um marco temporal para pagar o tributo, como a Lei 8137/1990, que disciplinou que o contribuinte poderia pagar o tributo até o recebimento da denúncia para obter extinção da punibilidade (TANGERINO, 2018).

Nesse contexto, tema de relevante discussão é o pagamento após condenação que transitou em julgado, o qual o Superior Tribunal de Justiça adotou duas posições, conforme esclarece Davi de Paiva Costa Tangerino (TANGERINO, 2018). A primeira define que o adimplemento do crédito não possibilita rescindir condenação criminal definitiva, ainda mais se esta condenação originar das altas Cortes, podendo com isso causar depreciação à Jurisdição Criminal do Estado. Já a segunda posição descreveu que criminalizar o não pagamento de um tributo tem a

finalidade de garantir que a administração pública conseguirá receber os valores, e quando há o pagamento, não existe mais interesse na aplicação da pena, possibilitando a extinção da punibilidade. Esta segunda foi a vencedora, fixando-se que a extinção pode ocorrer mesmo se houver pagamento na fase de execução. Este entendimento foi utilizado no seguinte julgamento do RHC 128.245/SP:

EMENTA Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. 1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. 2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito. 3. Nesse diapasão, não há como, desde logo, se conceder o writ para extinguir sua punibilidade. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. 5. Recurso parcialmente provido. (RHC 128245, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016) (STF - RHC: 128245 SP - SÃO PAULO 8622159-32.2015.1.00.0000, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2016, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-225 21-10-2016) (TANGERINO, 2018)

Desta forma, o adimplemento da obrigação tributária principal enseja a extinção da punibilidade. Além do pagamento, outras hipóteses podem levar a extinção da punibilidade, o que ocorre quando o contribuinte faz um pagamento indevido a maior, e para evitar enriquecimento ilícito da União, compensa-se o valor que o ente estatal deveria retornar ao contribuinte, extinguindo esta obrigação, por um tributo que o contribuinte deveria pagar. Assim, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a compensação possui os mesmos efeitos que o pagamento na esfera penal, ensejando assim na extinção da punibilidade (TANGERINO, 2018).

Não obstante, ainda é possível acolher as figuras da transação e da remissão. Na transação, o contribuinte realiza um acordo com a administração tributária, visando satisfazer a obrigação tributária pelo adimplemento. Esta modalidade está prevista no art. 171, do Código Tributário Nacional, e enseja a

extinção da punibilidade diante do pagamento completo do que foi pactuado na transação. A remissão tributária, disciplinada no art. 172, do Código Tributário Nacional, configura-se quando a autoridade administrativa solve a obrigação do contribuinte, coletiva ou individualmente, perdendo o débito. Cabe ressaltar que a remissão, assim como a compensação e a transação, necessita de autorização por meio de lei específica (TANGERINO, 2018).

A decadência, conforme descreve Davi de Paiva Costa Tangerino (TANGERINO, 2018) “é a perda, o decaimento, de um direito em decorrência de sua não implementação, promoção, dentro de um prazo determinado em lei.” de forma que enseja assim a extinção do crédito tributário.

No âmbito do ilícito penal tributário é possível encontrar ainda o instituto da prescrição, descrita como a extinção da punibilidade em razão da passagem do tempo de impor a pena ou executá-la dentro de determinado período (FUHRER, 2010). Cabe ressaltar que não se falará em prescrição como causa de extinção da punibilidade se a entidade Fazendária propor a ação de execução (MACHADO, 2008).

O art. 151, do Código Tributário Nacional ainda prescreve as formas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, sendo elas: moratória, depósito integral do valor do tributo, reclamações e recursos no processo tributário administrativo, concessão de liminar ou tutela antecipada, e o parcelamento (FUHRER, 2010).

O parcelamento, por si só, não enseja a extinção da punibilidade, é necessário que seu pagamento ocorra integralmente. Assim, ao fazer o parcelamento, o contribuinte obtém a suspensão da exigibilidade do Estado, bem como a pretensão punitiva. Entretanto, a adesão ao parcelamento deve ser antes do recebimento da denúncia criminal. (TANGERINO, 2018)

Não obstante, o depósito do montante integral em dinheiro também suspende a pretensão punitiva do Estado. Neste caso, o contribuinte pode se valer deste direito nas ações anulatórias ou cautelares, mas o valor deve ser pago em dinheiro, conforme prevê a súmula 112, do Superior Tribunal de Justiça (TANGERINO, 2018).

Entretanto, quando for depositado o valor integral em ação anulatória, recomenda-se a suspensão da ação penal. Não obstante, há discussões acerca da possibilidade de oferecer outras formas de garantia, como a fiança bancária, penhora,

caução, dentre outros. Porém, os julgados são proferidos no sentido de que estas outras formas, que não o dinheiro, não se enquadram no art. 151, inciso II, do CTN, e, portanto, não ensejam a suspensão de exigibilidade do crédito. (TANGERINO, 2018).

A moratória é configurada quando o ente fiscalizador e o contribuinte consentem para alterar o prazo de adimplemento da obrigação, desde de que seja regulamentado por lei específica. Já as impugnações em âmbito administrativo ocorrem quando o contribuinte não consente com o valor do crédito instituído, tendo a possibilidade de recorrer (TANGERINO, 2018)

Por fim, a última modalidade que enseja suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, IV e V, do Código Tributário Nacional) surge quando o contribuinte obtém concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais. Nesta modalidade, caso haja lei especificando a suspensão da exigibilidade do crédito por meio da impugnação administrativa, sua previsão de concessão de liminar se refere a decisões concedidas após o crédito tributário já estar constituído, buscando a suspensão da exigibilidade. Por outro lado, se a liminar for concedida ainda do vencimento do prazo do tributo, o Autor Davi de Paiva Costa Tangerino considera que “a própria tipicidade fica obstada por meio da decisão monocrática”. (TANGERINO, 2018)

No contexto de Direito Penal Tributário, é importante ressaltar também acerca do elemento da culpabilidade, integrada pelo dolo e culpa. De uma forma geral, a ideia da culpa está ligada à responsabilidade do agente pela conduta cometida, bem como pelos resultados que são consequências do ato cometido (TANGERINO, 2014).

Hugo Brito de Machado (MACHADO, 2008) define culpabilidade como “vínculo psicológico que se estabelece entre aquele que pratica um ato ilícito e a consequência deste. Vínculo que alberga o juízo de reprovação quanto ao ato definido como ilícito. Ato que é culpável, vale dizer, ato cuja prática enseja a censura do Direito Penal.”

Ao longo da história, os estudiosos remeteram diversas análises quanto à culpabilidade, de forma que até hoje, encontra-se dificuldade para conceituá-la. Nesse sentido, a culpabilidade é a condição da culpa, ou seja, se descreve pela condição do agente responder pela conduta realizada e as consequências que seu

ato causou. Não obstante, ao lado da tipicidade e da antijuridicidade, a culpabilidade é um dos elementos do delito. (TANGERINO, 2014)

Conforme explicado no tópico anterior acerca do ilícito penal, o dolo e a culpa integram o elemento culpabilidade. Nesse contexto, em regra, exige-se o dolo para configurar crime, e as exceções da culpa só aparecerem em sentido estrito, nos casos que a legislação expressamente as abrange. Desta forma, se existe uma lei penal, mas ela não define nada em relação ao elemento subjetivo do ilícito tributário, então o crime só será configurado se o tipo descrever uma conduta delituosa dolosa. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Isto ocorre com os crimes de ordem tributária, previstos na Lei 8.137/1990, que não se reporta a nenhum tipo de crime culposo. Todos os crimes contra a ordem tributária somente se caracterizam quando se trate de conduta dolosa. Assim, e como o erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, é inegável a relevância da distinção existente entre erro de tipo e erro de proibição, nos estudos dos crimes contra a ordem tributária (MACHADO, 2008).

Desta forma, nos crimes contra a ordem tributária, são encontrados somente fatos típicos dolosos, mas não há caracterização da modalidade culposa. Não obstante, a culpabilidade é extremamente relevante para os crimes contra a ordem tributária, pois nestes casos, a culpabilidade deve ser investigada adequadamente em vista de determinar o grau de participação de cada autor envolvido na conduta (MACHADO, 2008)

#### 1.4. CONCEITO DA SUBJETIVIDADE DA CONDUTA DELITUOSA

Como um elemento integrador do tipo penal, é imperioso destacar acerca da subjetividade da conduta delituosa, que está diretamente ligada à culpabilidade do agente. Conforme descrito anteriormente, o elemento subjetivo da conduta está ligado ao psíquico do autor, o que estava no seu interno ao praticar a conduta.

Assim, no atual Direito Penal, não se admite a atribuição de crime somente na esfera objetiva, ou seja, deve haver necessariamente o dolo (intencionalidade do ato). Ligado a este conceito, encontra-se a descrição de

responsabilidade, que para o autor Hugo Brito de Machado, pode ser conceituado como:

O estado de sujeição no qual se coloca o agente que, sendo imputável, tenha em relação ela estabelecido o juízo de reprovação de seu ato. Responde pelo ato ilícito, portanto, aquele que sendo imputável agiu com culpabilidade, vale dizer, agiu de forma a submeter-se ao juízo de reprovação (MACHADO, 2008)

Acerca deste tema, traz-se quem são os agentes que serão punidos pelos atos ilícitos cometidos em face da ordem tributária. Consoante os conceitos apresentados nos tópicos supracitados, quando se comete um delito, devidamente tipificado no ordenamento jurídico, o agente recebe uma sanção, de acordo com a designação legal. Entretanto, nos casos de responsabilidade da pessoa jurídica, existem grandes discussões na doutrina

A maioria dos estudiosos refuta a ideia de que as pessoas jurídicas podem ser responsabilizadas por infrações criminais. As alegações giram em torno de que a pessoa jurídica não tem capacidade de agir, ou ter culpabilidade, ou mesmo sofrer com as sanções restritivas de liberdade. Em razão do aumento de crimes financeiros e socioeconômicos, os estudiosos começaram a buscar meios de também punir criminalmente as pessoas jurídicas, considerando que a maioria destes crimes são praticados por empresas, através de uma pessoa física. (NUCCI, 2019).

O Autor Guilherme Nucci traz as seguintes objeções apresentadas pela doutrina para que a pessoa jurídica não tenha responsabilidade penal:

a) a pessoa jurídica não tem vontade, suscetível de configurar o dolo e a culpa, indispensáveis presenças para o direito penal moderno, que é a culpabilidade (nullum crimen sine culpa); b) a Constituição Federal não autoriza expressamente a responsabilidade penal da pessoa jurídica, e os dispositivos porventura citados – arts. 173, § 5.º, e 225, § 3.º – são meramente declaratórios. Assim, à pessoa jurídica reservam-se as sanções civis e administrativas e unicamente à pessoa física podem-se aplicar as sanções penais. Nessa ótica, a posição de JOSÉ ANTONIO PAGANELLA BOSCHI: “Já o texto do § 3.º do art. 225 da CF apenas reafirma o que é do domínio público, ou seja, que as pessoas naturais estão sujeitas a sanções de natureza penal e que as pessoas jurídicas estão sujeitas a sanções de natureza administrativa. O legislador constituinte, ao que tudo indica, em momento algum pretendeu, ao elaborar o texto da Lei Fundamental, quebrar a regra por ele próprio consagrada (artigo 5.º, inciso XLV) de que responsabilidade penal é, na sua essência, inerente só aos seres humanos, pois estes, como afirmamos antes, são os únicos dotados de consciência, vontade e capacidade de compreensão do fato e de ação (ou omissão) conforme ou desconforme ao direito”;<sup>4</sup> c) as penas destinadas à pessoa jurídica não poderiam ser privativas de liberdade, que constituem o cerne das

punições de direito penal. Afinal, para aplicar uma multa, argumenta-se, basta o disposto no direito administrativo ou civil; d) as penas são personalíssimas, de forma que a punição a uma pessoa jurídica certamente atingiria o sócio inocente, que não tomou parte na decisão provocadora do crime. Há outros fundamentos, embora estes sejam os principais. (NUCCI, 2019)

Entretanto, existem as teorias que defendem a possibilidade de a pessoa jurídica cumprir sanções criminais. Dentre os argumentos, estão os de que a pessoa jurídica é ente munido de vontade, e isso deve ser reconhecido. Mesmo se considerasse não ter vontade própria, sujeita a dolo e culpa, o próprio direito penal disciplina acerca de casos de responsabilidade objetiva, além de que as penas privativas de liberdade não são as únicas instituições do direito penal. Não obstante, a Constituição Federal prevê em seus artigos 173, § 5.º, e 225, § 3.º a responsabilização da pessoa jurídica. (NUCCI, 2019)

Nesta seara, o autor Cezar Roberto Bitencourt (BITENCOURT, 2020) destaca que mesmo com os crimes contra o meio ambiente, é equivocada a interpretação de que ocorre a responsabilidade penal da pessoa jurídica. Para o estudioso, a responsabilidade penal se limita à responsabilidade subjetiva e individual, ao passo que praticar crimes e contravenções pressupõe imputabilidade jurídico-penal, que está atrelada somente aos seres humanos.

O autor Guilherme Nucci acredita na possibilidade de viabilizar a responsabilidade da pessoa jurídica por crimes no Brasil, constatando que seria possível colocá-la como investigada (e posteriormente Ré) de delitos contra a ordem econômica e financeira e contra economia popular, como se fosse agente da conduta ilícita independentemente da pessoa física que efetivamente praticou o ato. Principalmente após a regulamentação de delitos ambientais que incidem em punições compatíveis por delitos ambientais. Não obstante, a Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013) trouxe em sua descrição legal, crime de corrupção passível de responsabilização judicial (NUCCI, 2019), o que contribui para a interpretação da pessoa jurídica como possível agente que comete a ação fraudulenta, assim o *compliance* pode/deve impactar também quando da aplicação desta norma, especialmente por se tratar de empresa.

Todavia, a doutrina majoritária segue compreendendo que a pessoa jurídica não é munida de elementos para ser responsabilizada penalmente. Desta forma, seguindo a aplicação do Direito Penal, o Direito Penal Tributário o segue, de

forma que, “em regra não cabe responsabilizar penalmente as pessoas jurídicas em matéria tributária”. (SILVA, 1998)

Desta forma, não há ato da pessoa jurídica no ilícito tributário, razão pela qual ela não possui dolo e nem culpa, de forma que o “elemento subjetivo, o dono da ação ou omissão é sempre o homem”. (FUHRER, 2010)

Nesse contexto de responsabilização, passa-se a esclarecer quem são os sujeitos que podem ser penalizados no caso de conduta ilícita cometida no âmbito do penal tributário. Como dito anteriormente, a pessoa jurídica não possui capacidade penal, e nem vontade de exercer conduta, considerando a doutrina majoritária que então não pode cometer crimes. Por consequência, quem atua pela empresa são seus membros, diretores, representantes, que são os agentes penalmente responsáveis.

Nesse caso, a estes cabe administrar e fiscalizar os atos praticados pela pessoa jurídica da qual são responsáveis. Esta conduta é essencial para que não se utilize o argumento de que não sabia o que acontecia no âmbito da pessoa jurídica, de forma que o responsável não seja omissor com sua própria empresa. Nesse sentido, Fuhrer descreve o seguinte:

Desta maneira, o empresário que determina a produção da fraude tributária em sua empresa responderá por dolo direto. Se não fiscalizar seus subordinados adequadamente, de modo que não cometam fraudes fiscais, responderá por dolo direto ou eventual, conforme queira diretamente ou apenas concorde com a produção do resultado. Entrementes, se ele demonstrar que adotou todos os cuidados exigíveis para a sua atividade, não poderá ser responsabilizado pela fraude da qual não podia ter conhecimento, em situação normal de gestão. (FUHRER, 2010)

Assim, é importante a análise e investigação correta de quem são os efetivos agentes causadores do crime contra a ordem tributária, e a diligência dos responsáveis legais pela pessoa jurídica. Isto, pois, conforme dito acima, em caso de crimes praticados no âmbito de empresa, os sócios e responsáveis são criminalizados penalmente, mesmo que não haja prova de participação pessoal no fato. Com isso, pode-se caracterizar responsabilidade penal por fato de outrem. Porém, em diversas vezes, os crimes contra a ordem tributária são cometidos por empregados e mesmo por diretores, para conseguir enriquecimento próprio em detrimento da empresa (MACHADO, 2008).

Nesse sentido, é de suma importância saber quem é o autor do ato fraudulento, ao passo que muitas vezes, pode ser o empregado na condição de subordinado do empregador, não podendo ser responsabilizado aquele que não agiu com vontade (MACHADO, 2008).

Oportuno trazer explicação do jurista Lourival Vilanova sobre a causalidade sociológica:

A causalidade está nas relações, não na estabilidade dos termos dessas relações. Os termos são variáveis histórico-sociais. Não se dá mais a estrutura estamental com os fatos históricos repetindo-se. As relações sociais que articulam uma estrutura hierárquica podem repetir-se numa estrutura institucional religiosa, militar, econômica ou política. Os agentes, os fatores intervenientes na relação, são formações epocais, do tempo sociocultural. (VILANOVA, 2000)

Trazendo-se a causalidade sociológica para o âmbito empresarial, pode-se apreender que os valores institucionais de uma empresa estão intimamente ligados a fatores histórico-sociais, bem como também o estão as condutas e a percepção do que é certo ou errado.

Com isso, no caso de coação moral irresistível, ou estrita obediência hierárquica, previstos no artigo 22, do Código Penal, só será punido o autor da coação ou da ordem, visto que quem praticou o fato sob essas condições não pode ser penalmente responsável. A inexigibilidade de conduta diversa também é considerada exclusiva de culpabilidade, visto que não há razão para punir quem não poderia ter agido de outra forma (FUHRER, 2010).

Nesse sentido, esclareceu Hugo Brito de Machado:

O empregado atua, em regra, sob as ordens do empregador. A subordinação é um dos elementos essenciais do contrato de trabalho, de sorte que indiscutivelmente existe na atuação do empregado. Ocorre que o Código exige, para a exclusão da responsabilidade penal, que o fato seja praticado por ordem não manifestamente ilegal. Assim, a responsabilidade penal pela prática de certos fatos definidos como crime contra a ordem tributária – emissão de nota fiscal calcada, por exemplo – dificilmente pode ser afastada pela existência de ordem do empregador. Outros fatos, entretanto, quando praticados por ordem do empregador sem que tal ordem se mostre como manifestamente ilegal, e neste caso é possível que o empregado não seja punível. (MACHADO, 2008)

Não obstante, o Autor ainda declara que mesmo diante de uma ordem hierárquica com manifesta ilegalidade, confrontando-se com os altos índices de desemprego, o trabalhador pode sofrer coação irresistível, e cometer o ato contra a

ordem tributária, não sendo razoável admitir sua penalização nestes casos (MACHADO, 2008)

Nos crimes previstos no art. 1º, da Lei 8.137/1990, o sujeito ativo possivelmente será o contribuinte, que é quem deveria satisfazer a obrigação do tributo, ou qualquer um que tenha a intenção ou possa se beneficiar do ato (FUHRER, 2010).

Já no crime previsto no inciso II, do mesmo instrumento, é possível que além do contribuinte, a punição possa ser imposta ao agente da conduta delituosa, como acontece nos casos em que o contribuinte é incapaz, e seu representante legal será o agente do fato punível (SILVA, 1998).

Quanto aos crimes descritos no art. 2º, da Lei 8.137/1990, o sujeito ativo também será o contribuinte (SILVA, 1998), com exceção do inciso V, o qual a legislação parece atribuir a responsabilização do fato não só ao contribuinte, mas também ao programador que criou o programa fraudulento (SILVA, 1998).

Em relação ao elemento subjetivo destes crimes contra a ordem tributária, é importante ressaltar que são crimes exclusivamente dolosos, pois não há previsão de punição em caso de culpa (FUHRER, 2010). Contudo, na prática, muitas vezes o Ministério Público instaura procedimento investigatório somente pelo fato de a exigência ter sido mantida após o exaurimento da fase contenciosa processual administrativa.

Além disso, também é possível a designação de que o terceiro que determinar o erro responderá por ele, conforme disciplina o artigo 20, § 2º, do Código Penal. Nesta modalidade, pode-se incluir o contador ou outro especialista tributário que venha a dolosamente determinar o erro do contribuinte (FUHRER, 2010). Isto ocorre, por exemplo, no caso do crime constituído no art. 2º, I, da Lei 8.137/1990, o qual o contador poderá ser responsabilizado caso entregue declaração de imposto de renda em nome de outrem com informações incorretas que não foram confirmadas com o titular da obrigação (FUHRER, 2010). Assim, o ato fraudulento foi cometido exclusivamente pelo contador, o que pode ocorrer também em outros casos demonstrados nos crimes tributários.

Por fim, os crimes descritos no art. 3º da Lei 8.137/1990, são crimes próprios, os quais possuem como sujeito ativo somente os funcionários públicos, no âmbito de função para Administração Pública. Nestes casos, tal qual os demais, só

existe previsão de crimes contra a ordem tributária na modalidade dolosa, sem nenhuma disciplina acerca de conduta culposa.

Desta feita, é importante compreender a aplicação da culpabilidade no âmbito do Direito Penal Tributário, tendo em vista que sem a culpabilidade, elemento essencial do delito, não se constitui o crime, e diante disso, não será concebível a aplicação de imputabilidade, e tampouco será falado acerca de responsabilidade (MACHADO, 2008).

Como se pode observar, no âmbito do direito penal tributário a vontade do agente (do autor do crime) é essencial para a subsunção do fato à norma, ou seja, para configuração do crime contra a ordem tributária. Tendo isso em tela, pode-se imaginar que uma empresa que têm programas de *compliance* realmente efetivos, é uma empresa que prima pela ética, pela lisura de todas as operações da empresa, por conseguinte, a possibilidade de ela incorrer em crime contra a ordem tributária será menor.

## 2. COMPLIANCE

### 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO COMPLIANCE

O *compliance* ao longo da história recente do mundo ocupou um espaço significativo nas áreas da administração, direito e economia. Diversos países mostraram através de seu desenvolvimento a necessidade da existência real de técnicas de *compliance* para que possa haver o combate à corrupção. Alguns breves exemplos são os Estados Unidos da América e o Reino Unido, locais nos quais os governos entenderam necessário criar legislações que obstaculizassem a crescente onda de fraudes causadas pela corrupção.

Como é sabiamente demonstrado por Mendes e Carvalho (MENDES e CARVALHO, 2017) em que principalmente o “combate à corrupção adquiriu dimensões globais e tem ensejado uma série de mudanças culturais e estruturais em diversas empresas ao redor do mundo, bem como maior cooperação entre os países na investigação e punição de tais casos”.

Nos Estados Unidos houve a criação da FCPA (US. Foreign Corrupt Practices Act), norma criada em 1977, logo após o escândalo de Watergate, com o escopo de melhor fiscalizar as questões pertinentes à corrupção e atos fraudulentos no próprio país, bem como, naqueles em que mantenham alguma relação diplomática ou econômica (CARVALHO E VENTURINI, 2021)

Cabe aqui, inicialmente, admitir o papel de grande importância que os Estados Unidos da América tiveram através da História, e ainda tem, na disseminação do conhecimento acerca das técnicas de *compliance*, o que se confirma com seguinte ensinamento de BERTOCCELLI:

Num voo panorâmico, a ideia de compliance surgiu por intermédio da legislação norte-americana, com a criação da Prudential Securities, em 1950, e com a regulação da Securities and Exchange Commission (SEC), de 1960, em que se fez menção à necessidade de institucionalizar os programas de compliance, com a finalidade de criar procedimentos internos de controle e monitoramento de operações. (BERTOCCELLI, 2021)

Ainda é importante destacar que dentro do Estado norte americano, existem dois principais órgãos que atuam na fiscalização e manutenção das normas legislativas já existentes, sendo eles o U.S Department of Justice (DOJ) e Securities

and Exchange Commission (SEC). No caso dos Estados Unidos, a legislação criada aborda tanto as questões civis quanto as questões penais acerca de determinada fraude corruptiva analisada (contrário por exemplo à legislação brasileira a ser adiante tratada) (CARVALHO E VENTURINI, 2021).

A FCPA foi criada e acabou se tornando um marco normativo no que concerne a atos fraudulentos desprovidos de qualquer forma de ética, atos estes que podem ser analisados como “meios lançados por algumas empresas para se manterem no mercado sem efetivamente ‘quebrarem’” (CARVALHO, 2004).

Uma vez citado os Estados Unidos, faz-se necessário citar também como forma de exemplificação, o maior caso de fraude econômica que veio a ocorrer no país norte americano, nos entre o final dos anos 90 e o início dos anos 2000, que seria o caso da empresa ENRON, que em algum momento de sua trajetória alcançou o posto de 7ª maior empresa do mundo, e no final do ano de 2001 decretou falência, restando-lhe ainda uma dívida que alcançava a casa dos milhões. (CARVALHO, 2004)

O escândalo do caso da empresa ENRON tomou proporções mundiais, e havia muitos executivos envolvidos nessas ações fraudulentas, e como um dos resultados gerou milhares de desempregos, chegando mesmo a afetar a economia de seu país de origem, bem como de outros países dos quais mantinham relações. (CARVALHO, 2004)

A empresa ENRON foi uma grande potência e, à sua época, um exemplo de como se conduzir uma empresa de tanto sucesso. Desde a sua criação ao seu apogeu, passaram-se somente 16 anos, o quê é um período curto para tanto sucesso. Rápida também foi a sua decretação de falência completa, cerca de 24 dias após atingir um pico altíssimo de valorização de suas ações. (GIBNEY, 2006).

A supracitada empresa buscou de forma rápida e fácil obter lucros com manobras contábeis (posteriormente, descobertas como fraudulentas) nunca antes presenciadas até aquele momento. A fraude consistia no fato de que as pessoas responsáveis pela administração de ENRON “vendiam” a ideia de que poderia de fato existir a possibilidade de um reajuste do preço do mercado, trazendo assim à baila das suas negociações um futuro hipotético (GIBNEY, 2006), criando por fim uma “bolha de otimismo”. Eles utilizaram os livros contábeis, para contingenciar lucros futuros (decorrente de venda de energia) que em verdade eles sabiam que não aconteceria daquela forma, e isso causava um superávit em suas contas, fato que atraía muito mais investidores, transformando a ENRON em uma empresa que

poderia ser perfeita do ponto de vista financeiro, se não fosse por seus atos fraudulentos (CARVALHO, 2004).

Após a decretação da falência da empresa, bem como o julgamento e condenação dos que administravam tanto a empresa como lideravam as fraudes econômicas empresariais, dito caso concreto ficou mundialmente conhecido. A partir daí, verificou-se a necessidade da existência de atos de *compliance* para que de fato a história da ENRON não se repita.

O caso da empresa ENRON chocou a população norte americana, bem como, marcou a sua história o que logo após o desfecho do julgamento daqueles envolvidos em toda a sua fraude, teve como consequência a criação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) em 2002 naquele mesmo país, a qual a partir de sua criação, começou a se buscar um maior controle interno das grandes empresas do EUA, como esclarece:

Deve ficar claro que a Sarbanes-Oxley nada tinha a ver diretamente com exigências maiores de que empresas fossem engajadas no combate à corrupção. Foi aquela lei americana, porém, que passou a exigir na metade da década de 2000 maior rigor em controles internos de empresas a ela sujeitas, controles esses que devem ser vistos como cruciais para que empresas possam contribuir, ainda que à revelia de maus gestores ou empregados, com o combate à corrupção e fraudes (DI CILLO, 2021, p. 760).

Nesse diapasão é notável a repercussão mundial que as consequências do caso ENRON tiveram no desenvolvimento do que se entendia anteriormente como os métodos de *compliance* que vinham sendo utilizados, e como foram se alternando nos anos seguidos ao desfecho do caso.

Afastando-se um pouco do país norte americano, cabe destacar também a legislação criada pelo Reino Unido, seja ela United Kingdom Bribery Act (UKBA), a qual tomou como base parâmetros da legislação dos Estados Unidos, buscando também combater atos fraudulentos de corrupção em seu próprio país, importando aqui destacar seus objetivos, como brilhantemente Oliveira (estabelece da seguinte maneira:

Até o final dos anos 1990, a legislação britânica de combate à corrupção foi amplamente avaliada por comitês e pelo parlamento britânico, o que gerou uma legislação abrangente, mas que se mostrou ainda insuficiente para [1] definir, [2] processar e [3] julgar crimes de corrupção e suborno. Entretanto, foi com a ratificação pelo Reino Unido da Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra o Suborno

(OECD Anti-corruption Convention) e principalmente pelo sentimento gerado com a avaliação feita pela OCDE sobre o Consultation Paper (1998) que as mudanças tiveram impulso. (OLIVEIRA, 2021).

Dessa forma, verifica-se a importância da existência dos métodos de *compliance* em todos os países entre os quais se estabeleçam relações comerciais, como forma de prevenção de ilícitos, inclusive atos tendentes a fraudar os livros fiscais que ensejam os crimes contra a ordem tributária.

## 2.2 COMPLIANCE NO ÂMBITO DO TERRITÓRIO BRASILEIRO

O *compliance* apesar de estar tomando uma forma mais consistente nos últimos anos, no Brasil não é de hoje que existe a necessidade de sejam tomadas atitudes para que atos fraudulentos e de corrupção não aconteçam e se proliferem. A corrupção em território brasileiro pode remontar ao Brasil em sua época ainda colonial, no qual claramente vantagens eram disponibilizadas pelo governo brasileiro para determinadas pessoas dependendo do quanto elas poderiam contribuir com o governo (CANTO, GUZELA e MOREIRA, 2021).

No ordenamento jurídico brasileiro existe uma Lei de Anticorrupção (Lei n. 12.846/2013) que tem como ementa, “dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira” que conforme disposto acerca das outras legislações anteriormente citadas, busca frear os atos fraudulentos e de corrupção.

A globalização crescente é um fator de grande importância acerca da criação de obstáculos contra a corrupção e anticidade nas ações tomadas por muitas empresas, e em razão dela é necessário a existência dos métodos de *compliance*, bem como, que as legislações internacionais se complementem e se auxiliem a buscar e alcançar de fato a anticorrupção, conforme ainda pode-se observar com o seguinte esclarecimento acerca da questão por CANTO, GUZELA e MOREIRA:

O fenômeno da globalização e o desenvolvimento do comércio internacional conscientizaram alguns países de que a prática de atos de corrupção gera efeitos extraterritoriais. Razão pela qual nações como Estados Unidos, Reino Unido e China editaram leis anticorrupção e suborno com limites extraterritoriais, que outorgam poderes internacionais de persecução, julgamento e punição.

Neste prisma, importa dizer que empresas (e pessoas físicas) brasileiras, a depender de seu ramo de atuação, podem ser punidas com base na legislação internacional. Por isso, para além das normas brasileiras, é preciso atentar à legislação extraterritorial conformada em pactos internacionais (Pacto Global da ONU, Convenção Interamericana da OEA contra a corrupção, OCDE etc.), POBO, FCPA e UKBA. Estas últimas – FCPA e a UKBA – consistem nas duas principais normas internacionais cross-jurisdicional, (CANTO, GUZELA e MOREIRA, 2021).

Ainda, importante destacar o papel da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que é uma iniciativa internacional para que possa existir realmente uma conduta de ética e moral, acompanhada das técnicas de *compliance*. Fazer parte de supracitada organização é de extrema importância e referência para um país.

A OCDE recebeu esta nova nomenclatura em 1961, pois inicialmente foi concebida como OCEE (Organização Europeia de Cooperação Econômica) em 1948 no período pós 2ª Guerra Mundial. Desde 1990 o Brasil de certa forma tentava ingressar na OCDE, pois há vantagens econômicas em participar desta organização, por outro lado o Brasil de certa forma relutava um pouco em aceitar a ideologia imposta pela OCDE, que têm valores éticos bem determinantes e os seus membros devem ter o objetivo de “promover o crescimento econômico sustentável e inclusivo e aos seus objetivos de combate às alterações climáticas, incluindo a inversão da perda de biodiversidade e desflorestamento”. (POLIDO, 2022)

O ingresso na OCDE passa primeiro por uma candidatura que tem que ser aceita consensualmente pelos demais membros, a candidatura “oficial” do Brasil estava pendente de análise desde 2017, sendo aceita em 25/01/2022, então começaram os procedimentos para verificação se o Brasil poderia ou não ser membro da OCDE.

Para o Brasil não foi e não é diferente, de modo que por alguns anos buscou ser aceito à Organização, de modo que ingressasse ao grupo que reúne os grupos com as economias mais industrializadas do mundo. A OCDE atualmente conta com 253 instrumentos jurídicos (tratados, convenções, decisões, declarações, recomendações e diretrizes) que versam sobre meio ambiente, saúde, responsabilidade fiscal, tributação, combate à corrupção, proteção da concorrência e consumidor.

O Brasil até junho/2022 já era signatário de 80 destes instrumentos jurídicos, assim a OCDE aprovou a adesão do Brasil em 10 de junho de 2022, mas o

seu ingresso definitivo se concluirá em torno de dois anos, de qualquer forma este aceite já é um grande passo para o país. As práticas de *compliance* impactarão diretamente para o ingresso definitivo do Brasil na OCDE.

O *compliance* como qualquer outro instituto voltado a melhor aplicação do direito e da economia em um território, evolui e progride com o passar dos anos, desenvolvendo e aperfeiçoando novas maneiras de barrar a corrupção desenfreada e os atos fraudulentos daqueles administradores gananciosos dos quais não são providos da devida ética e moral.

Assim sendo, considerando que uma empresa com programa efetivo de *compliance* terá necessariamente que ser mais organizada, já que seguirá vários parâmetros de normas de conformidade, o setor contábil da empresa também será positivamente afetado. Logo os erros em declarações obrigatórias entregues ao fisco, e/ou, erros na interpretação da legislação tributária deverão ser minimizados; e a prática efetiva de suprimir ou reduzir tributo, também deverá ser minimizada pelas auditorias e incentivos a denúncias internas.

### 2.3 FINALIDADE E DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO *COMPLIANCE*

O *compliance* tem como finalidade primordial o cumprimento de regras internas de conformidade das empresas, por este vocábulo entenda-se normas de uma empresa ou de determinadas entidades. Contudo os resultados que decorrem da sua finalidade primeira estão intimamente ligados ao desenvolvimento da economia, seja para reduzir gastos internos, seja para adotar práticas que estimulem o crescimento sustentável, seja para cumprir as normas tributárias e/ou do comércio nacional e internacional.

O jurista e mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Doutorando em Direito Comercial pela University of Leicester Marcelo H. L. A. Andrade, conceitua o termo *compliance* da seguinte forma:

O termo Compliance refere-se ao estado de ser conforme. Esta conformidade pode se dar nos âmbitos **legal**, **regulatório** ou mesmo **conceitual**. No âmbito **legal**, a conformidade refere-se à observância e cumprimento das leis; no âmbito **regulatório**, refere-se ao atendimento de regras e diretrizes de agências e demais órgãos da Administração Pública; finalmente, a conformidade no âmbito **conceitual** refere-se ao alinhamento com os valores

éticos e morais, selecionados por organizações e indivíduos como adequados enquanto forma de conduta. (ANDRADE, 2018)

Como exposto anteriormente, o *compliance* surgiu com o objetivo de prevenir danos econômicos de grande monta, tal qual o caso da ENRON, e até os dias atuais tem maior predominância em empresas que têm por objeto movimentações financeiras, contudo sua abrangência tem se expandido a cada dia. Em âmbito mundial já faz mais de 20 anos que há normas sobre o tema. No Brasil as leis que trazem explicitamente disposição sobre o tema são: a Lei nº 9.613/1998<sup>3</sup> (Lei da Lavagem de Capitais), Lei nº 12.529/2011<sup>4</sup> (Lei de Defesa da Concorrência) e a Lei nº 12.846/2013<sup>5</sup> (Lei Anticorrupção), esta regulamentada pelo Decreto nº 8.420/2015<sup>6</sup> que em seu artigo 42 traz 16 (dezesesseis) itens a serem avaliados para se confirmar a existência de efetivos programas de *compliance*.

<sup>3</sup> Art. 10. As pessoas referidas no art. 9º:

[...]

III - **deverão adotar políticas, procedimentos e controles internos**, compatíveis com seu porte e volume de operações, que lhes permitam atender ao disposto neste artigo e no art. 11, na forma disciplinada pelos órgãos competentes; (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)

IV - deverão cadastrar-se e manter seu cadastro atualizado no órgão regulador ou fiscalizador e, na falta deste, no Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), na forma e condições por eles estabelecidas; (Incluído pela Lei nº 12.683, de 2012)

V - deverão atender às requisições formuladas pelo Coaf na periodicidade, forma e condições por ele estabelecidas, cabendo-lhe preservar, nos termos da lei, o sigilo das informações prestadas. (Incluído pela Lei nº 12.683, de 2012)

<sup>4</sup> Art. 45. Na aplicação das penas estabelecidas nesta Lei, levar-se-á em consideração:

[...]

II - **a boa-fé do infrator**;

<sup>5</sup> Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções:

[...]

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**;

<sup>6</sup> **Art. 41.** Para fins do disposto neste Decreto, **programa de integridade consiste**, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

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

**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:

I - **comprometimento da alta direção da pessoa jurídica**, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;

II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;

III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;

O grande problema do *compliance* é fazer com que ele seja eficaz, necessário se faz o comprometimento efetivo da alta direção da empresa/organização. Andrade (ANDRADE, 2018) explica que uma vez estabelecido o elo da alta direção com o *compliance*, o passo seguinte é o de aferir, através de auditoria interna, qual a rotina interna da empresa e a quais riscos ela está submetida, a partir daí cria-se um “Código de Ética e Conduta” interno, que deve ser conhecido por todas as pessoas da empresa.

Obviamente que um documento formal não é suficiente para que as normas de conformidade sejam cumpridas, esse é só o primeiro passo. A partir de então há de haver uma etapa de conscientização de todos os funcionários e sócios com as regras de conformidade estabelecidas pela própria empresa.

O Manual de *Compliance* lançado em 2021 (Editora Forense), traz uma série de artigos que esmiúçam o tema sob diversas abordagens tanto por especialistas que trabalham efetivamente na área, como por estudiosos acadêmicos do tema, e no tocante ao comprometimento da alta cúpula, as “*compliance officer*” Denise Mayumilwakura, Márcia Muniz e Roberta Codignoto trazem estudos internacionais que apontam a importância do envolvimento da alta cúpula, vejamos:

A recente publicação do “Guidance document: evaluation of corporate compliance programs” pelo Departamento de Justiça Americano, passa a avaliar a efetividade de programas com um novo olhar, verificando de forma mais precisa o envolvimento e participação dos líderes na criação e condução

- 
- V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;
  - 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;
  - IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;
  - X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciadores de boa-fé;
  - XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;
  - XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;
  - XIII - diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;
  - XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;
  - XV - monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013 ; e
  - XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.

do Sistema de *Compliance* Empresarial. Também acompanham a mesma abordagem, o Ministério de Justiça do Reino Unido, quando trata do princípio “*Top-level Commitment*” em seu “Guidance” e a Controladoria Geral da União com a avaliação do comprometimento da “Alta Direção” disposto na Lei n. 12.846/2013 e no Decreto n. 8.420/2015.

Segundo essas autoras, a premissa básica para que um programa de *compliance* tenha efetividade é que os líderes da empresa tenham valores éticos como prioridade pessoal, suas atitudes devem nortear as dos demais, elas dizem: “A consciência ética deve começar com o líder que inspira outras pessoas a seguirem seu exemplo, fazendo com que os valores permeiem toda a organização”. E ainda que até mesmo o treinamento sobre as regras e condutas devem começar com os líderes, pois estes devem ser os primeiros a cumprirem as regras. O segundo passo, é a média gerência também estar sobremaneira engajada, pois os demais funcionários estão hierarquicamente submetidos a esta faixa da empresa.

Visando tornar mais palpável os requisitos que devem obrigatoriamente constar de um programa de conformidade, a Controladoria-Geral da União elaborou alguns manuais sobre *compliance*, dentre eles em setembro/2018 lançou o “Manual Prático de Avaliação de Programa de Integridade”, tendo por base a disposições constantes no Decreto nº 8.420/2015.

Outro livro que traz estudos sobre as regras de conformidade é o “Compliance, Aspectos Jurídicos e Filosóficos”, organizado pelos Professores Doutores Clodomiro José Bannwart Júnior e Ricardo Lebbos Favoreto (BANNWART Jr., FAVORETO, 2020, p. 89-118), o artigo de autoria do Ms. Leonardo Cosme Formaió elenca os requisitos para que haja a implementação de um programa de *compliance*.

De igual forma os juristas Itamar Carvalho, Bruno Cesar Almeida de Abreu e Eloá BuzattoTakaki, elencam os requisitos à luz da sua interpretação do referido decreto. Esta autora, utilizando estas duas referências e o texto literal do Decreto nº 8.420/2015, elenca quais são os requisitos indispensáveis para implementação de um programa de *compliance*:

- **Apoio da Alta Direção e Indicação de responsável pelo programa** – a alta direção da empresa tem que demonstrar que realmente quer e está de acordo com as normas de conformidade implantadas, e deve indicar um responsável pelo programa lhe dando autonomia para realização de todos os atos necessários à implementação das novas regras;
- **Adequação às características específicas da pessoa jurídica** – a CGU indica que os programas de conformidade devem contemplar as seguintes situações de

risco: participação em licitações; obtenção de licenças, autorizações e permissões; contato com agente público ao submeter-se à fiscalização; contratação com agentes públicos; contratação com ex-agentes públicos; oferecimento de presentes a agentes públicos; estabelecimento de metas inatingíveis e outras formas de pressão; oferecimento de patrocínios e doações; contratação com terceiros, e; fusões, aquisições e reestruturação societária;

- **criação de regras e procedimentos** – seria um “código” de conduta que obriga a todos que trabalham na empresa e tem o objetivo de mitigar os riscos de cometimento de condutas irregulares;

- **comunicação e treinamentos aos funcionários** – não basta que seja criado um “código de ética”, ele tem que chegar ao conhecimento de todos, especialmente através de treinamentos específicos e periódicos para tal finalidade;

- **canais de denúncias e sistema de premiação** – não obstante a prevenção e conscientização dos funcionários, inclusive da alta cúpula, é imprescindível que haja um mecanismo de denúncia anônima, podendo inclusive dar um prêmio à pessoa que denunciou a ocorrência de algo em desconformidade com as normas de conduta;

- **manter registros contábeis que reflitam as reais operações da empresa**– os livros contábeis são importantíssimos para demonstrar a condição financeira da empresa, se ela está em déficit ou superávit, por isso tem de ser preenchido de forma a demonstrar a realidade dos fatos e assim impedir o cometimento de um crime contra a ordem tributária, a auditoria interna contribuirá em muito neste item;

- **monitoramento e indicadores de desempenho** – uma vez instaurado efetivamente o programa de compliance, faz-se necessário que haja o monitoramento/“fiscalização” para saber se as regras estão sendo cumpridas e qual impacto que trouxe para a empresa. ((CARVALHO, ABREU E TAKAKI, 2021, p. 100-113)

A instauração efetiva dos programas de *compliance* não é uma tarefa fácil, bem como igualmente não o é a comprovação de que a empresa segue o dito programa de conformidade.

André Castro Carvalho, Doutor pela USP, em seu artigo sobre treinamento corporativo, explica que a cultura de uma empresa não muda de uma hora para outra, faz-se necessário um planejamento de longo prazo e treinamentos constantes, que são muito mais efetivos se feitos em pequenos grupos de 10 a 20 pessoas, e com treinadores externos, com experiência em andragogia<sup>7</sup>, para melhor elucidar cita-se trecho abaixo:

[...] um treinamento corporativo em E&C não se confunde com uma aula. [...] Uma palestra ou workshop pode envolver dezenas ou centenas de empregados de uma empresa e, fatalmente, a retenção de informação e a aderência ao conteúdo do treinamento serão muito baixas, além de impedir a

<sup>7</sup>O autor Macolm Knowles designou o termo “andragogia” para representar o processo de educação de adultos. Segundo este autor os princípios que devem ser aplicados para ensinar adultos são: a) os adultos devem estar envolvidos no planejamento e avaliação de sua instrução; b) os adultos aprendem através da experiência; c) o interesse dos adultos está voltado para algo que tenha impacto imediato em sua vida profissional ou pessoal; e d) os ensinamentos para adultos devem ter por base resolução de problemas e não conteúdos estanques, disponível em <https://doi.org/10.1590/S1678-4634201844173244>

aplicação de técnicas de excelência nos treinamentos corporativos. (CARVALHO, 2021, p. 119-121)

Carvalho ressalta que os treinadores de *compliance* devem usar os chamados 6Cs descritos na tabela abaixo:

<b>Qualidade</b>	<b>Descrição: o treinador deve...</b>
Confiança	Sentir-se confiante com o conteúdo que está facilitando, mas sem ser presunçoso ou demonstrar arrogância.
Controle	Ter pleno controle do ambiente, mas sem que seja extremamente controlador em relação aos participantes.
Consideração	Estar ciente das discrepâncias e diferentes <i>backgrounds</i> que podem ser encontrados na audiência. Há personalidades, conhecimentos, comportamentos, e engajamentos distintos em razão disso. Algumas técnicas que serão vistas a seguir ajudam a mitigar esse problema.
Comunicação	Aplicar boas técnicas de apresentação e comunicação, sobretudo no que concerne à linguagem corporal, mas sem correr o risco de ser um <i>showman</i> ou <i>show woman</i> .
Conexão	Buscar estabelecer uma conexão real com o público, para que possa realmente transmitir a sua mensagem.
Compromisso	Ter compromisso e paixão pelo tópico. Se nem o treinador acreditar no que está dizendo, o que dizer dos participantes?

(\*) Elaborada pela própria autora

Todos os processos de instauração das normas de conformidade são complexos, contudo a sua efetivação depende do engajamento de todos os envolvidos, daí a importância dos treinamentos e conscientização de todos.

O jurista Alan Bittar, que é certificado em *Compliance* pela University of Central Florida e compôs o comitê para o ISO 37001 (BITTAR, 2021, p. 308), explica que uma empresa opta pela implementação do *compliance* em razão de três motivos: “pressão do mercado, traumas relacionados a episódios *non-compliance* e tendência”.

A pressão do mercado ocorre cada vez mais, as indústrias passam a cobrar de seus fornecedores que tenham um programa de *compliance*, a OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico –, organização da qual o Brasil tenta fazer parte há mais de 05 anos, sendo que em maio/2022 a OCDE<sup>8</sup> convidou o Brasil para aderir a dois de seus instrumentos, quais sejam: Código de

<sup>8</sup>Notícia constante do site oficial do Banco Central do Brasil, disponível em <https://www.bcb.gov.br/detalhenoticia/619/noticia>.

Liberalização de Movimentos de Capital e o Código de Liberalização de Operações Correntes Intangíveis. Como exemplo, cita-se o caso da Petrobrás:

Em 2015 foi adicionado o Critério Integridade ao processo cadastral da estatal.[...] Os fatores de risco de integridade avaliados durante o procedimento de DDI (Due Diligence de Integridade) da estatal são:  
 “Perfil do fornecedor: porte da empresa, segmentos de bens e serviços prestados/fornecidos, países em que atua ou possui sedes, número de empregados, dentre outros itens.  
 Setor público: existência de influência do setor público nos negócios da empresa [...]  
 Histórico e reputação: identificação de envolvimento da empresa [...] incluindo os membros da sua alta em casos de desvios éticos, fraude e corrupção.  
 Programa de integridade [...]”

Vê-se, pois, que a pressão comercial pode levar as empresas a instituírem programas de conformidade, visando até mesmo uma maior lucratividade.

Os “traumas” decorrem de sanções sofridas pelas empresas que poderiam ter sido evitadas se houvesse um programa de *compliance* instituído, como nos casos em que algum membro da alta direção é investigado criminalmente por uma conduta dos funcionários, que às vezes ele não tinha conhecimento, mas deveria saber. O ilícito tributário por exemplo, pode ser cometido por algum tempo sem que a alta cúpula venha a saber, fato que provavelmente seria evitado com um sério programa de *compliance*.

Já quanto à “tendência”, algumas empresas ditas de vanguarda acabam por adotar programas de *compliance* com o objetivo de aplicar de fato a ética empresarial e transparência.

Pensando também em como incentivar as empresas efetivamente serem éticas, o Doutor em contabilidade pela USP Antônio Lopo Martinez (MARTINEZ, 2014) desenvolveu um interessante estudo sobre a possibilidade de recompensas positivas como incentivo ao *compliance* tributário. No artigo ele demonstra que há sim uma correlação entre ética e pagamento de tributos, bem como que os incentivos fiscais aos bons pagadores podem sim de certa forma despertar o senso ético em alguns contribuintes:

Quanto mais o indivíduo tivesse dentro de si um senso moral (ou ético, em última análise), maior seria o seu senso de *compliance* fiscal. A chamada moral fiscal é a motivação intrínseca do ato de pagar tributos (TORGLER, 2007). Conceito controverso e subjetivo pode ser conceituado como parte das preferências dos contribuintes, utilizadas para captar influências desconhecidas no que tange à evasão fiscal (ALM; TORGLER, 2006). [...]

Uma dessas recomendações é recompensar aquele que cumpre corretamente com suas obrigações tributárias, ao invés de apenas punir aquele que não as cumpre (TORGLER, 2008), o que, parece, acarretaria melhora na moral tributária dos diversos contribuintes [...] (MARTINEZ, 2014).

Ou seja, as recompensas em matéria de tributação, podem ser uma ótima ideia para incentivar o *compliance* tributário e, por consequência, reduzir a sonegação fiscal.

### 2.3.1 Denúncia em um Programa de Conformidade

As auditorias internas, feitas por agentes externos, são extremamente importantes para que sejam apontadas as mais diversas falhas nas empresas, contudo tal ato não afasta a importância das denúncias internas e externas relacionada às empresas para que haja melhorias das condutas internas empresariais.

André Castro Carvalho (CARVALHO, ALVIM, 2021, p. 221) traz detalhes sobre os motivos pelos quais o agente deve denunciar e mostra quão importante são as denúncias para uma organização, aduz que: “É crucial, relativamente ao tema, que a denúncia formulada possa versar sobre atos praticados em todos os níveis e áreas da empresa, incluindo aqueles executados por membros da alta administração. ”

A pessoa que recebe a denúncia deve tentar descobrir o seguinte: o que está sendo fraudado?; quem são os fraudadores corruptos?; qual é o motivo da realização da fraude?; em qual área da organização está ocorrendo a fraude?; quando ocorreu o fato em desconformidade?; qual a forma de atuação dos fraudadores?; quais os montantes envolvidos?

Não há obrigação de denunciar, pois se assim o fosse deixaria de se tratar de normas de conformidade e passaria a ser obrigação legal, como ocorre por exemplo na Lei de lavagem de dinheiro. A denúncia pode ter as mais variadas consequências, dependendo da sua extensão e se é feita por agente interno ou externo. Sendo interna, a instituição/empresa deve adotar as providências cabíveis para a investigação interna que deverá identificar a irregularidade do ato, quem os cometeu e como poderiam ter sido evitados. Sendo externa, as consequências podem ir desde de instauração de investigação interna para apurar a prática em

desconformidade como as normas de conformidade, como podem ensejar penas de caráter administrativo, cível e criminal. A forma mais eficaz de estimular as denúncias se dá através dos treinamentos de *compliance*.

Alvim e Carvalho ainda apontam que o perfil típico do denunciante “será aquela pessoa com um conjunto de aderência ética maior que a média na organização. As pessoas com pouca aderência ética tendem a não ver a conduta como uma violação” (CARVALHO, ALVIM, 2021, p. 219). Veja-se, daí a necessidade de treinamentos corporativos e conscientização para que mais colaboradores tendam a agir de forma ética e tornem-se igualmente denunciadores, quando necessário.

Devem ser oferecidos vários canais de denúncia, também chamados de linhas éticas, com opções de denúncia por formulário eletrônico, por e-mail, telefone, carta e presencialmente. A denúncia é mais eficaz que a auditoria para se apurar condutas em desconformidade:

A denúncia é a principal forma de recebimento das informações de fraude. Estatisticamente, temos que 61% dos casos de corrupção foram identificados em razão de denúncias. Nessa linha, estudo da ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), confirma que a denúncia prepondera até mesmo à auditoria interna mesmo na inexistência de um canal próprio. (CARVALHO, ALVIM, 2021)

Há programas de denúncia em empresa, especialmente nos Estados Unidos, que garantem ao denunciante anonimato e proteção profissional, alguns estabelecem até mesmo recompensa financeira por vezes vultosas aos denunciadores, nos EUA a “*Securities and Exchange Commission (SEC)* pagou, em 2018, a maior recompensa sob a vigência do Dodd-Frank Act (mais de US\$33 milhões)”. Para que as denúncias gerem resultados, os responsáveis pela sua recepção devem estar muito bem instruídos.

Os canais de denúncia existem no Brasil há muito tempo, contudo o marco para tal finalidade foi a regulamentação da Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) pelo Decreto nº 8.420/2015. A partir daqui houve um aumento exponencial nos canais de denúncias anônimas. Referido decreto consigna expressamente que devem ser abertos canais de denúncia, inclusive feitas por terceiros (não funcionários/servidores), e o denunciante de boa-fé deve ser protegido.

A Lei nº 13.303/2016 (Lei das Estatais) também exige a existência de canais de denúncia, inclusive externa, e ainda exige Código de Conduta de Integridade. Já a Lei nº 13.608/2018 que “Dispõe sobre o serviço telefônico de recebimento de denúncias e sobre recompensa por informações que auxiliem nas investigações policiais”, prevê até mesmo recompensa para quem efetivar uma denúncia.

As denúncias são de suma importância nos programas de conformidade, sendo que a sua ausência pode demonstrar que o programa não está sendo eficaz.

### **2.3.2 Compliance efetivo utilizado como atenuante na aplicação de Penalidades às Empresas**

Como exposto acima, o surgimento do *compliance* não ocorreu de forma repentina, foi um processo lento no qual a própria sociedade, especialmente empresarial e governamental, verificaram que a instauração de normas de boa conduta em uma corporação empresarial ensejaria a mitigação de riscos para todos os envolvidos nas relações negociais. O ente estatal passaria a receber seus tributos de forma correta, os compradores e vendedores teriam menos riscos de serem lesados, os prestadores de serviços teriam garantidos um ambiente digno de trabalho, local em que seriam respeitadas as heterogeneidades das pessoas.

Então em princípio o que adveio de uma preocupação financeira, passou a outros níveis que ao final permeiam as relações humanas, já que estão todas interligadas. E a cada década que passa, desde a década de 1960 (quando as primeiras normas de *compliance* estavam despontando), especialmente com o advento da internet que deu visibilidade a muitas empresas, pessoas, grupos sociais, etc., as exigências em relação à boa conduta das empresas têm aumentado exponencialmente.

A exemplo disso, ocorreu com a empresa ZARA em 2017 quando se soube que essa empresa multinacional estava utilizando trabalho escravo em sua

produção aqui no Brasil e também na Argentina. O Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho<sup>9</sup> assim noticiou:

Nova denúncia revela que o flagrante brasileiro não era um caso isolado. Mais uma denúncia de trabalho escravo na cadeia produtiva da grife de moda Zara, da empresa espanhola Inditex. Desta vez, a prática foi flagrada na Argentina e as condições encontradas eram muito semelhantes às que os Auditores-Fiscais do Trabalho flagraram aqui no Brasil, em 2011. Inclusive, os trabalhadores escravizados também eram imigrantes bolivianos.

Quando o caso brasileiro veio à tona, a empresa alegou que se tratava de um caso isolado, mas essa nova denúncia revela que a situação não é esta. De acordo com as conclusões nos debates em torno do caso brasileiro, ficou evidenciado que a pulverização da cadeia produtiva da Zara, sob a forma de “quarteirização” e até mesmo “quinteirização”, é o que permite a ocorrência da prática de trabalho escravo.

Após essa notícia, houve uma grande queda nas vendas das roupas da referida marca, sendo noticiado grande prejuízo, pois os consumidores tiveram conhecimento de tal fato abominável entenderam por bem não comprar. E se essa empresa tivesse um programa de *compliance*, provavelmente tal fato não teria acontecido, já que isso não permitiria tais práticas.

Adela Cortina em sua obra *Construir Confiança*, explica que atualmente o mercado vive novos tipos de crises que se caracterizam pela volatilidade dos mercados financeiros de forma sistêmica, já que o mundo globalizado é todo interligado. Quanto aos impactos que as informações causam nos mercados, a autora assim elucida:

Essas turbulências de informação são de todo tipo: políticas, militares, percepções de massas e, inclusive, de humores pessoais. Verdade é que isso sempre foi assim: os mercados sempre tiveram esse tipo de turbulências; porém o elemento novo consiste , em primeiro lugar, em que o que antes eram informações reservadas nos dias de hoje estão em mapas financeiros na internet. [...] Essas redes – a tecnologia – não são o elemento determinante dos mercados financeiros, mas determinam, isto sim, comportamentos no mercado financeiro, e esta é a questão fundamental: as turbulências de informação intervêm entre o cálculo econômico e as decisões de investimento, que determinam , por sua vez, o funcionamento de toda a economia. (CORTINA, 2007. pg.60-63).

Como se observa, a empresa adotar práticas de boa conduta está além de cumprir a sua função social, mas é economicamente viável, uma questão

---

<sup>9</sup><https://www.sinait.org.br/site/noticia-view/?id=7171/fiscalizacao-da-argentina-tambem-flagra-trabalho-escravo-na-cadeia-produtiva-da-zara>

como essa da empresa Zara não aconteceria se tivesse um programa efetivo de *compliance*.

Ainda quanto aos tipos de desafios pelos quais as empresas passam atualmente, Adela Cortina explica que há seis novos tipos de crise na sociedade globalizada, são elas: a) crises financeiras diferentes das antigas, que se caracterizam pela volatilidade dos mercados financeiros que são interdependentes; b) crise da nova economia, que gera níveis de produtividade extraordinariamente altos e aumenta a competitividade, o que faz com que as empresas se adaptem ou desapareçam; c) crise de demanda do mercado global, a capacidade produtiva cresce em uma marcha mais acelerada do que a demanda; d) flexibilidade do trabalho para se adaptar a novas formas de organização, o problema é que isso também causou a flexibilidade do trabalhador; e) crise ecológica, apesar de as pessoas terem mais consciência da necessidade de preservação do meio ambiente, surgindo uma necessidade ou oportunidade não pensam duas vezes para adotar condutas poluentes; f) crise sociopolítica, pois grande parte dos cidadãos não se sentem representados pelos seus governantes, o que leva a uma crise de legitimidade das instituições políticas.

A evolução das empresas pressupõe adotar de boas práticas de conduta, de vez que elas estão inseridas nas esferas econômica, social e no meio ambiente, ou seja, permeiam as principais relações dos indivíduos.

E de forma a premiar as práticas de conformidade a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), através do Decreto 8.420/2015, trouxe uma disposição legal que reduz os percentuais de multa aplicada em caso de comprovação de efetivo programa de *compliance*. Tal redução não se aplica objetivamente aos crimes contra a ordem tributária, mesmo porque quando se investiga o fato de fraudar não se debatem valores, mas sim a conduta. De toda sorte, como a interpretação da conduta dolosa é subjetiva, a existência de um programa efetivo de *compliance* pode sim ser um fator de convencimento para o Ministério Público não oferecer a denúncia.

O art. 42 do Decreto 8.420/2015 estabelece quais são os requisitos que devem estar presentes para que se considere de fato estabelecido um programa de *compliance*, que reduzirá o valor da multa a ser aplicada.

De forma semelhante o Guia de *Compliance* do CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica – assim dispõe:

A adoção de um programa de *compliance* robusto, com medidas de controle de danos, que atenda aos requisitos expostos na seção III.2 acima, pode ser

considerada evidência da boa-fé da organização infratora e da redução dos efeitos econômicos negativos da prática ilícita no mercado. Por conta disso, é possível que o Tribunal enquadre o programa de compliance como (i) uma evidência de boa-fé e o configure como uma atenuante no cálculo da multa, reduzindo-a, ou como (ii) um critério a ser considerado quando do cálculo da contribuição pecuniária, em eventual TCC a ser assinado pela organização, que poderia levar o percentual de desconto ao máximo permitido. Ademais, programas com essas características tendem a reduzir o risco de reincidência – que faz com que a multa aplicável seja dobrada pelo Cade. (Disponível em <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-compliance-versao-oficial.pdf>)

Ou seja, o CADE também prevê uma diminuição da multa para a empresa que comprovar possuir um programa eficaz de *compliance*. E quando se fala de operações nas quais os CADE deve intervir, está a se falar de milhões, portanto os programas de conformidade tem sido incentivados por várias novas legislações.

Logo, sendo as multas normas que implicam em penalidade, sua natureza é tributária e penal, assim observa-se uma semelhança com a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, que também tem a mesma natureza.

#### 2.4 RESPONSABILIDADE CRIMINAL DO *COMPLIANCE OFFICER*

Algumas empresas mundiais de Auditoria fazem pesquisas periódicas (normalmente anualmente) sobre as questões de fraudes em empresas, como é o caso da PWC, que em 2020 ao divulgar a sua “Pesquisa Global sobre Fraudes e Crimes Econômicos”<sup>10</sup> concluiu que 46% das empresas brasileiras praticaram crimes econômicos, números altíssimos que não são muito diferentes das estatísticas globais. A pesquisa foi feita com base nas respostas de mais de 5 mil executivos de 99 países .

No Brasil, segundo essa pesquisa da PWC, “suborno, fraude contábil e fraude cometida pelo consumidor estão no topo da lista no Brasil” e também a nível global. O crime considerado mais grave é o da Fraude Contábil, ou seja, crime contra a ordem tributária objeto desse estudo.

Os fraudadores podem ser membros internos, externos ou ambos simultaneamente. A pesquisa apontou que em 44% das vezes a fraude é cometida

---

<sup>10</sup>Disponível em [https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/consultoria-negocios/2020/pesquisa\\_sobre-fraudes-e-crimes-economicos-2020-pwc-brasil.pdf](https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/consultoria-negocios/2020/pesquisa_sobre-fraudes-e-crimes-economicos-2020-pwc-brasil.pdf)

por membros internos; em 32% das vezes a fraude é cometida por agente externo; e em 23% das vezes a fraude é cometida em conluio de agentes. E os danos causados pelas fraudes são os mais variados possíveis, mas a PWC elegeu os piores:

As 5 fraudes mais caras. Práticas anticoncorrenciais, uso de informação privilegiada, fraude fiscal, lavagem de dinheiro e suborno e corrupção encabeçam a lista de fraudes no mundo em termos de perdas diretas – às vezes agravadas pelo custo significativo de reparação e de multas posteriores ao fato.

As principais fraudes cometidas dentro da organização causam potencialmente muito mais prejuízos do que os crimes praticados por agentes externos — e não apenas porque a perda financeira tende a ser maior – nos casos em que o criminoso está dentro da empresa, 43% relatam perder US\$ 100 milhões ou mais. Esses crimes também costumam resultar em ações civis ou criminais contra a empresa e os envolvidos, em danos à reputação, desvio de foco da administração e perda de negócios.

A KPMG<sup>11</sup>, empresa mundial de auditoria, em sua quinta edição da pesquisa de Maturidade do *Compliance* no Brasil, que foi concluída em fins de 2020 e teve por objeto as respostas de 55 empresas, das quais 35% eram multinacionais, apontou os seguintes resultados:

- 85% dos participantes afirmaram que um dos maiores desafios é identificar, avaliar e monitorar os aspectos de compliance e regulatório.
- 55% afirmaram ter um inventário regulatório estabelecido e monitorado.
- 52% apontaram não ter um processo eficiente de due diligence para terceiros.

Mas a cultura de compliance parece se consolidar, pois:

- 64% dos participantes informaram que a função de compliance é predominantemente executada pela área de Compliance.
- 75% dos respondentes afirmaram que os executivos sêniores reforçam periodicamente que a governança e a cultura são essenciais para o sucesso da estratégia da empresa.

No sentir da KPMG os estudos apontam que a questão da função social das empresas não ser uma novidade no Brasil, o tema se tornou mais relevante nos últimos anos, especialmente porque as empresas perceberam que “o lucro caminha de mãos dadas com a responsabilidade e o propósito”.

Neste cenário, fica fácil se compreender a importância dos programas de *criminal compliance*, com a finalidade de coibir crimes contra a ordem tributária e econômica. Para que o programa seja efetivo, faz-se necessário a concentração desse controle em um agente chamado de *compliance officer*. Em atividades ligadas

---

<sup>11</sup>Disponível em <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2021/07/compliance-combate-corrupcao.html>

ao setor financeiro, até mesmo em razão de normas internacionais, têm programas de *compliance* instituído há muitos anos, muito antes das legislações nacionais que preveem as normas de conformidade.

No Brasil, até o presente momento (julho/2022), não há normas específicas quanto ao *criminal compliance*, quanto a qual seria a responsabilidade de uma pessoa que tem essa função.

Os crimes contra ordem tributária e econômica são potenciais geradores de grandes prejuízos para as empresas, em razão disso Cesar Caputo Guimarães elucida que a figura do *criminal compliance*, até mesmo por ser uma norma de conformidade, diferentemente do que ocorre no Direito Penal, é anterior ao cometimento do delito:

Diferentemente do Direito Penal tradicional, que apenas trabalha na análise *ex post* de crimes, o *criminal compliance* vem como forma de prevenção, ou seja, faz uma análise similar ao Direito Penal, porém, *ex ante*; ou seja, uma análise de controles internos que visem coibir a prática de crimes. (GUIMARÃES, MOREIRA, BARBOSA, 2021, p. 588-589)

Segundo Guimarães, o *compliance officer*, dentro do *criminal compliance*, dentre outros tem por objetivo reduzir os riscos de responsabilização da alta cúpula (representantes legais ou responsáveis por determinada área da empresa) por ilícitos cometidos dentro da organização, com relevância para os econômicos e contra a ordem tributária, veja-se

Isto posto, a prática do *compliance officer* pode se dividir em duas vertentes principais: a) a do interesse da empresa em si, mediante a fiscalização interna da empresa que será realizada pelos *compliance officers*, buscando prevenir práticas ilícitas no âmbito interno da empresa; b) a busca de um equilíbrio social da empresa com o setor público, em que os *compliance officers* tentarão evitar infrações.

Assim, o *compliance Officer* tem por objetivo a redução da responsabilidade dos demais membros da empresa. Porém, tal redução pressupõe um comportamento que acaba por antecipar a própria responsabilidade.

Como se percebe, trata-se de extensa gama de atividades, o que pode levar, facilmente, a sua responsabilização penal, caso atue de forma faltosa quanto à prevenção criminal da empresa. (GUIMARÃES, MOREIRA, BARBOSA, 2021, p. 591)

Conforme exposto no capítulo 1, o crime contra a ordem tributária necessariamente exige uma conduta dolosa, ao que se percebe por ser o *compliance officer* a pessoa responsável pelas prevenções especificamente em relação a crimes,

e não só normas de boa conduta, a sua função é de extrema responsabilidade e traz consigo vários riscos.

Rememora-se que os crimes omissivos exigem dolo e na prática deles a ilicitude ocorre porque o sujeito ativo do crime deixou de realizar uma ação que teria impedido o crime, sabendo que poderia evitá-lo. Os crimes omissivos próprios têm sua conduta omissa expressamente tipificada, por exemplo: omissão de socorro; já os omissivos impróprios, não tem a conduta omissa expressamente tipificada, mas de igual forma se a pessoa sabe que determinada conduta é crime e pode evitá-la, tem a obrigação legal de fazê-lo.

Dentre estes riscos a que o *compliance officer* se submete, está o cometimento de crime omissivo impróprio, já que não há previsão específica sobre omissão quanto a comunicar a existência de declarações erradas. Por isso no caso de fraudes contra ordem tributária, se o *compliance officer* tem conhecimento de que houve o preenchimento de uma declaração que reduz ou suprime tributo tem a obrigação legal de impedir, sob pena de ser responsabilizado criminalmente.

O art. 13<sup>12</sup> do Código Penal dispõe que o sujeito que se omite, quando tinha por obrigação o dever de cuidado, proteção ou vigilância, deve ser também responsabilizado pelo crime. Contudo, tal imputação é questionável por não haver legislação específica no Brasil que pune a figura do *compliance officer*, via de regra, as pessoas responsabilizadas são os diretores e às vezes o contador também.

Já em países como Alemanha, Estados Unidos e alguns países da Europa Ocidental a função do *compliance officer* é abrangente e prefinida, e na Alemanha eles podem objetivamente ser responsabilizados criminalmente:

O Tribunal de Justiça Federal da Alemanha (Bundesgerichtshof, BGH), nesse mesmo sentido, entendeu que deveria haver a condenação do *compliance officer*, pois ao assumir a responsabilidade de prevenção de crimes no interior da empresa, o profissional assume a posição de garante, devendo por isso ser punido criminalmente por ter assumido tal responsabilidade de impedir o resultado. [...]

Nesses países, há o chamado “dever de *compliance*”, que é exigido para todas as empresas, quer sejam sociedades anônimas ou microempresas.

---

<sup>12</sup> Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

[...]§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado.

Isso, da mesma forma, está em um processo de implantação ainda muito lento na sociedade brasileira. (GUIMARÃES, MOREIRA, BARBOSA, 2021, p. 597-598)

Para o referido autor, a mera falha no dever de prevenção dentro da empresa não é suficiente para incriminar o *compliance officer*, pois se assim o for estaremos diante de uma responsabilização objetiva.

Sobre o tema, pode-se citar o julgamento da Ação Penal 470 – emblemática ação do mensalão -, nesta ação o *compliance officer* do Banco Rural Vinícius Samarane foi condenado por sua autoria mediata, ou seja, não havia praticado os crimes, mas havia determinado a alterações de documentos (escrituração contábil) da instituição. Quanto a este ato especificamente o Ministro Celso de Mello assim votou:

Quanto a Vinicius Samarane, acresço que, embora não tenha participado diretamente da concessão ou da renovação dos empréstimos fraudulentos, restou evidenciado pela prova, consoante já expus, seu envolvimento não só nas fraudes dos relatórios internos, como também na estruturação do esquema criminoso para a ocultação e dissimulação das operações de saque em espécie envolvendo o produto de crimes. Salienta-se que era diretor ou superintendente pela área de controle e *compliance*, com vinculação direta portanto às fraudes no sistema de prevenção à lavagem. (Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br))

Guimarães afirma que o julgamento do Mensalão pelo STF foi extremamente importante, contudo não foram apreciados e delimitados os critérios para se saber qual é a responsabilidade do *compliance officer*, tampouco quais membros da organização poderiam ser responsabilizados.

Ainda não é possível se saber quais contornos a figura do *criminal compliance* tomará no Brasil, como será a sua regulamentação, se haverá normas penais específicas sobre a questão. Fato é que o responsável por essa função de conduzir políticas internas relacionadas propriamente à prevenção de crimes, independentemente de haver uma figura criminal específica ou não, já tem os seus atos ligados à subjetividade da conduta.

## 2.5 CERTIFICAÇÕES ISO RELACIONADAS A NORMAS DE CONFORMIDADE

Uma vez compreendida a importância e as dificuldades quando da implementação de fato de normas de conformidade em uma empresa, registra-se que foram criadas certificações com o condão de atestar quais são os requisitos que uma empresa deve possuir para ser considerada como empresa que possui *compliance* efetivamente.

Antes de falar das certificações propriamente ditas, necessário explicitar sobre sua origem e autoridade certificadora. A Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT – é o órgão responsável pela gestão do processo brasileiro de normalização, e desde 1992 é único órgão que tem autorização para tal atividade<sup>13</sup>. A ABNT têm atribuições para criar normas para organização em âmbito nacional, e é também membro fundador da *International Organization for Standardization*– ISO - , programa de certificação a nível mundial.

As normas ISO, a seu turno, são padrões de qualidade criados internacionalmente por um conjunto de especialistas, conforme consta do site da ISO (<https://www.iso.org/standards.html>). Esses padrões se referem as mais variadas áreas de atuação e/ou produtos, desde governança corporativa a códigos de idiomas ou velocidade do filme da câmera.

Fato é que as diretrizes de *compliance* têm algumas normas ISO a elas relacionadas, e aqui no Brasil a ABNT passou o gerenciamento e controle destas normativas ao Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO, sendo este quem avalia e concede a ISO a determinada empresa.

As ISO relacionadas a programas de boas práticas sociais empresariais, dentre elas *compliance*, são as seguintes: ISO 26000:2010, ISO 19600:2014 e 37001:2016. A ISO 26000 trata da responsabilidade social, a ISO 19600 de gestão e *compliance*, e a ISO 37001 da gestão antissuborno. A importância de estas normas serem internacionais, é que nas relações comerciais com os mais variados países é possível verificar se a empresa com quem se está a negociar adota

---

<sup>13</sup> Em 1962, a Lei Federal 4.150 concedeu à ABNT o status de Organização de Utilidade Pública. Mais tarde, em 1973, outra Lei Federal 5.966 criou o Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, patrocinado pelo Ministério da Indústria e Comércio. Nesse sistema, por Resolução Governamental de 1992, a ABNT foi declarada o único Fórum Nacional de Normalização, sendo responsável pela gestão do Processo Brasileiro de Normalização. Disponível em <https://www.iso.org/member/1579.html>

boas práticas internas, com certificação ISO. E, cada vez mais, o comércio internacional está em um movimento de valorização de empresas que adotam programas efetivos de *compliance*.

A certificação ISO 19600 tem como objetivo a padronização internacional de normas de *compliance*, quando as empresas empregam voluntariamente as medidas adequadas de desenvolvimento, de implementação, de avaliação de riscos que ela se obriga a cumprir. Importante salientar que a gestão do *compliance* não se restringe às exigências legais, mas sim às exigências de determinada organização

A ISO 26000:2010<sup>14</sup> traz diretrizes sobre Responsabilidade Social, a sua versão em português é ABNT NBR ISO 26000, o objetivo de tal norma é:

Segundo a ISO 26000, a responsabilidade social se expressa pelo desejo e pelo propósito das organizações em incorporarem considerações socioambientais em seus processos decisórios e a responsabilizar-se pelos impactos de suas decisões e atividades na sociedade e no meio ambiente. Isso implica um comportamento ético e transparente que contribua para o desenvolvimento sustentável, que esteja em conformidade com as leis aplicáveis e seja consistente com as normas internacionais de comportamento. Também implica que a responsabilidade social esteja integrada em toda a organização, seja praticada em suas relações e leve em conta os interesses das partes interessadas.

Ela fornece orientações para os tipos de organização sobre: conceitos, histórico, princípio, questões relevantes, comportamento, engajamento, comunicação, todos ligados à responsabilidade social. Contudo ela é uma norma de uso voluntário, não é apropriada para fins de certificação.

Já a ISO 37001 tem como finalidade instituir mecanismos antissuborno, referentes aos mais variados assuntos, como fiscal, ambiental, trabalhista, etc. Essa sim é uma norma certificável no Brasil, passível de acreditação pelo INMETRO. Bittar (BITTAR, 2021, pg. 315) explica como ocorre o procedimento de certificação: primeiro a certificadora fornece um questionário à empresa, esta o preenche e devolve juntamente com os manuais da empresa; na sequência, a certificadora traça um plano de auditoria, sendo recomendável que esta auditoria ocorra após 3 (três) meses ou mais de iniciado o programa de *compliance*.

Nesta fase de auditoria todos os processos da empresa são visitados, todos os dirigentes devem ser entrevistados bem como alguns colaboradores também

---

<sup>14</sup>[http://www.inmetro.gov.br/qualidade/responsabilidade\\_social/iso26000.asp](http://www.inmetro.gov.br/qualidade/responsabilidade_social/iso26000.asp)

o devem ser por amostragem, todos os documentos, sites, contratos e registros devem ser analisados, ao final é emitido um relatório.

O relatório elaborado pela auditoria contratada pode ter quatro conclusões, quais sejam:

Esse parecer pode ter quatro conclusões. A primeira é a certificação da empresa, a segunda é a necessidade de auditoria suplementar para averiguação da superação dos achados, a terceira é a certificação com a observação de que determinada e pequena não conformidade seja sanada (é feita a verificação na próxima auditoria) e a quarta é a não certificação. Ademais, o parecer pode conter recomendações que, embora não signifiquem desconformidade, serão avaliadas na próxima auditoria, para fins de melhor contínua do *Compliance*.(BITTAR, 2021, pg. 315)

Outro importante instrumento utilizado para o reconhecimento de que uma empresa adota conduta ética, apesar de não ser uma certificação, é o selo pró-ética concedido pela Controladoria Geral da União – CGU. O Regulamento “Empresa pró-ética 2020-2021”, constante do site da CGU (2020, disponível em:<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/arquivos/documentos-e-manuais/RegulamentoProEtica20202021.pdf>), segundo notícia publicada no site da CGU em 07/12/2021, houve uma triplicação do número de empresas aprovadas para receber o selo pró-ética<sup>15</sup>.

Diferentemente da ISO 37001 na qual se tem que cumprir 100% dos requisitos para emissão da certificação, para ter o selo pró-ética a empresa cumprir entre 70 e 100% dos requisitos estabelecidos pela CGU, não há auditoria no local, as análises são feitas através de pesquisas documentais e pela internet. Os requisitos para se iniciar o processo de análise com vias à obtenção do selo pró-ética estão no

---

<sup>15</sup>Trecho da entrevista: “Das 327 empresas que solicitaram acesso ao Programa, 236 finalizaram o questionário de avaliação, 195 foram admitidas e 67 vencedoras. “Praticamente triplicamos o número de empresas aprovadas em relação à edição passada do Programa, e esse salto representa um importante crescimento e amadurecimento das empresas e um reconhecido desenvolvimento da integridade no país”, afirmou o ministro da CGU, Wagner Rosário. Ainda em discurso de abertura, Rosário ressaltou a importância, para o Brasil, de empresas comprometidas com a ética e integridade. ‘A CGU fomenta toda essa questão, mas quem faz a diferença são vocês, não apenas pelas empresas das quais fazem parte, mas pela cadeia que influenciam com o exemplo e inspiração, conscientizando um número ainda maior de empresas sobre o papel fundamental no combate à corrupção. Esse é o espírito que vai modificar o nosso país. Estamos no caminho certo’, enfatizou”. Disponível em : <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/arquivos/documentos-e-manuais/RegulamentoProEtica20202021.pdf>, acesso em 16/07/2022.

art. 9º do Regulamento<sup>16</sup>“Empresa pró-ética 2020-2021”, dentre eles consta que a empresa deve apresentar Certidão de Regularidade Fiscal.

Como se pode observar, aqui no Brasil só há uma certificação ISO, a 37001 responsável por certificar as empresas que têm mecanismos anticorrupção, sendo de controle do INMETRO. Já o selo pró-ética, apesar de não ser uma certificação, também tem a sua avaliação restrita a um determinado órgão (CGU). Essa configuração não é a mesma em todos os países, nos países em que a prática do *compliance* é exigida há muitos anos, adotam formas de certificação diferentes e um pouco menos centralizada.

Em razão dessa centralização dos modelos exteriores, o INMETRO fez um estudo publicado em maio de 2019 propondo um “Novo Modelo Regulatório para o Inmetro”<sup>17</sup> (COSTA, 2019), no qual ele aponta os problemas desta centralização quanto às certificações, traz alguns modelos do exterior e propõe novo modelo. As informações apresentadas a seguir foram todas obtidas deste relatório do INMETRO composto por 176 folhas.

---

<sup>16</sup>Art. 9º. Somente serão avaliadas as informações e os documentos encaminhados pelas empresas inscritas que cumprirem os seguintes requisitos:

I - não constar do Cadastro de Empresas Inidôneas e Suspensas – CEIS, do Cadastro de Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos Impedidas – CEPIM, ou do Cadastro Nacional de Empresas Punidas – CNEP por penalidade aplicada em decorrência de Processo Administrativo de Responsabilização;

II - preencher todas as perguntas do Questionário de Avaliação e apresentar os documentos comprobatórios, na forma como for exigida nas respectivas instruções;

III - enviar os formulários Análise de Perfil e Questionário de Avaliação no prazo estipulado, por meio do Sistema eletrônico do Pró-Ética;

IV - apresentar as certidões que comprovem a regularidade fiscal no âmbito federal e trabalhista, quais sejam:

a. Certidão de Regularidade Fiscal emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN);

b. Certificado de Regularidade do FGTS- CRF; e

c. Certidão de Débitos Trabalhistas, emitida pela Justiça do Trabalho.

V - ser signatária do Pacto Empresarial pela Integridade e contra a Corrupção, promovido pelo ETHOS;

VI - não estar respondendo a Processo Administrativo de Responsabilização - PAR ou participando de negociação para celebração de Acordo de Leniência de que tratam a Lei 12.846/2013, ou sendo monitorada pela CGU em razão de Acordo de Leniência celebrado.

§ 1º A adesão ao Pacto Empresarial pela Integridade e contra a Corrupção prevista no inciso IV é gratuita e pode ser realizada a partir do site do ETHOS, no link <https://www.ethos.org.br/conteudo/adesao-pacto-empresarial-pela-integridade/>.

§ 2º A empresa que não cumprir todos os requisitos indicados nos incisos I a VI deste artigo será automaticamente excluída do processo de avaliação.

§ 3º Os requisitos estabelecidos nos incisos I, IV, V e VI do caput deverão ser comprovados novamente antes da divulgação das empresas aprovadas, sob pena de não divulgação do nome na lista de Empresas Pró-Ética 2020-2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/arquivos/documentos-e-manuais/RegulamentoProEtica20202021.pdf>.

<sup>17</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade/empresa-pro-etica/arquivos/documentos-e-manuais/RegulamentoProEtica20202021.pdf>.

De acordo com esse estudo (COSTA, 2019, fl. 54), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE –entende que há quatro indicadores para medir o grau de conformidade regulatória de uma empresa, são eles: a) a efetividade, relacionada à mudança dos fatos que motivaram o início do *compliance*; b) o custo-efetividade, afere o custo para se instituir os programas de integridade; c) eficiência, monetiza os valores dos benefícios associados à mudança; d) equidade, se preocupa com os efeitos da ação, se todos os colaboradores tiveram o mesmo grau de responsabilidade aumentada, pois um determinado setor da empresa corre o risco de ficar sobrecarregado.

E o INMETRO, que é um órgão que possui inúmeras atribuições, não tem nem mesmo pessoal que suporte a análise de tais fatores em larga escala, e assim conclui a análise quanto ao modelo atual:

Por fim, concluímos que as características do modelo regulatório atual não têm efeito negativo somente sobre a baixa efetividade e eficiência regulatória, mas também sobre a atividade econômica do país e a inserção dos produtos nacionais em outros mercados. A regulamentação prescritiva atrapalha a inovação e a regulamentação específica dificulta a convergência regulatória em função da necessidade de harmonização de regulamentos. Além disso, a imposição excessiva de regras e de controles pré-mercado – incluindo, aqui, não somente a exigência de registro e anuência, mas também a imposição da certificação para a colocação de produtos no mercado e para a oferta de serviços, impõem um fardo regulatório excessivo para os agentes regulados, prejudicando a competitividade no mercado.(COSTA, 2019, fl. 92-93).

Como muitos países da Europa (União Europeia e Reino Unido) e dos Estados Unidos desde há muito adotam programas de *compliance*, este estudo se centrou em três modelos, expondo o modo de controle adotado em cada um deles. Verificou-se que a forma de controle de qualidade neles adotada é deveras mais descentralizada do que no Brasil, há normas “superiores” mais amplas que norteiam as normas mais específicas. Estas são criadas por outras organizações, que não tem abrangência sobre todos, ou seja, fazendo um paralelo com o Brasil, não seriam criadas pelo INMETRO. Nestes países há normas de conformidade há mais de 50 anos, portanto eles têm experiência prática muito maior do que o Brasil, e verificaram que a descentralização tornou o cumprimento das normas de conformidade muito mais eficaz.

O novo modelo de regulamento proposto por esse estudo do INMETRO (COSTA, 2019, fl. 114) propõe três níveis de regulamento: a) regulamentos gerais, que estabelecem requisitos gerais aplicados a todos os entes regulados; b)

regulamentos transversais e setoriais, que trazem requisitos específicos de um determinado setor, como por exemplo materiais elétricos; c) regulamentos específicos, estes sim trazem um nível de especificidade bem maior, normalmente em relação a determinado produto. Atualmente no Brasil, os regulamentos específicos são a regra, no novo modelo proposto, eles seriam a exceção, sendo necessários somente que os outros dois regulamentos não suprissem a necessidade regulamentar.

No modelo proposto, o “órgão” que será responsável pela fiscalização específica deverá ter uma relação mais estreita com o objeto da sua regulamentação, deverá ter conhecimento detalhado da atividade, disponibilizar fácil acesso para denúncias, e ter acesso direto e rápido aos dirigentes das empresas, podendo notificá-los rapidamente.

As experiências de décadas de outros países demonstram que a implementação de um programa de *compliance* efetivo é uma tarefa árdua. O Brasil ainda é incipiente nesta prática, mas a exigência do comércio mundial e também da sociedade torna cada vez mais necessária a implementação de normas de boa conduta empresariais. Notadamente o *criminal compliance* voltado para a prevenção de crimes fiscais e econômicos é de suma importância tanto para prevenção dos crimes propriamente ditos, quanto para eventual defesa penal, já que a conduta nestes casos tem relação com a vontade do agente.

### 3. COMPLIANCE EFETIVO E REDUÇÃO SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS

Como exposto nos capítulos anteriores, para que um programa de *compliance* seja efetivo, depende sobremaneira do comprometimento de todos os partícipes (alta cúpula, diretoria, funcionários e até mesmo prestadores de serviços), então surge a questão: como fazer com que as pessoas se sintam compelidas a cumprir normas que não necessariamente impõem sanções legais?

Desde há muito que há uma exigência para que as empresas assumam de fato uma responsabilidade social, de acordo com a relevância na sociedade em que está inserida. Exemplo disso é a própria OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – mencionada no capítulo anterior, que traz várias exigências atinentes à responsabilidade social que os países membros devem respeitar, em troca disso há novas oportunidades para as empresas situadas nos países membros.

O autor Domingos García-Marzá em sua obra “Ética Empresarial”, traz várias análises sobre a responsabilidade social de uma empresa, sobre como seria essa obrigação assumida pela empresa. Ele expõe didaticamente quatro tipos de responsabilidade que se espera ter uma empresa que aplica a responsabilidade social, são elas:

- a) *Responsabilidade econômica*: a empresa, como instituição econômica, encarregada da produção de bens de serviços, tem, como primeira responsabilidade, o benefício econômico, maximizando as vendas e minimizando os custos. [...]
- b) *Responsabilidade legal*: a empresa possui uma estrutura jurídica, daí a importância no cumprimento de determinadas leis, que não apenas regulam o mercado, mas se encarregam também de *positivar* grande parte das expectativas e, portanto, das obrigações da empresa. [...]
- c) *Responsabilidade ética*: reúne aquelas expectativas e obrigações sobre as quais existe um acordo entre os diferentes grupos envolvidos, estejam ou não previstas pelas leis, e cujo cumprimento, por parte da empresa, é *esperado* pelos distintos grupos implicados. São exigências sociais e ecológicas, que ainda não se converteram em lei ou que nunca possuirão uma forma jurídica, por não ter em um caráter facilmente objetivável. [...]
- d) *Responsabilidade voluntária ou filantrópica*: à diferença das anteriores, neste plano já não se trata de comportamentos exigíveis, mas desejáveis, com os quais a empresa se compromete.[...] (GARCIA-MARZÁ, 2008)

Como se observa a responsabilidade social se trata de um conjunto de ações corporativas, que se adota diante do cenário atual e local ao qual a empresa está inserida. Já a responsabilidade ética, na qual se encaixa o *compliance*, “se

encarrega de apresentar os critérios de validade moral, isto é, os critérios que seja correto, justo ou moral no âmbito da empresa. Nesse sentido, faz-se referência ao plano pós –convencional[...]” (GARCIA-MARZÁ, 2008).

E, uma vez que as empresas estejam comprometidas a ter inclusive responsabilidade ética, o *compliance* de fato poderia reduzir a sonegação fiscal? Na sequência, serão elencados logicamente fundamentos e argumentos os quais demonstram que sim, um programa de *compliance* efetivo, com certeza impactará na redução da sonegação fiscal.

Nesta mesma linha de raciocínio concluíram Cintya Nishimura Durães e Maria de Fátima Ribeiro, no artigo intitulado “O *Compliance* no Brasil e a Responsabilidade Empresarial no Combate à Corrupção”, cujo trecho segue abaixo:

Constata-se que o programa de integridade não se limita a identificar riscos que possam se originar na seara interna da pessoa jurídica, vez que podem ser evitados problemas com as escolhas feitas pelo negócio, isto é, de modo preventivo é possível impedir o envolvimento de empreendimentos ou indivíduos ligados à corrupção, preservando-se desse modo a integridade da empresa. [...]

A estrutura empresarial influencia diretamente na determinação dos critérios a serem considerados para a verificação da existência e aplicabilidade do programa de integridade. Quanto mais complexa for a organização, mais rígidos serão os padrões de apreciação sobre a efetividade dos mecanismos. (DURÃES e RIBEIRO, 2019)

Observa-se assim que o desenvolvimento e aperfeiçoamento de práticas empresariais, não está somente adstrito a questões de ordem técnica, mas também ligados a questões subjetivas que envolvem valores éticos da empresa.

### 3.1 ÉTICA DO DISCURSO DE HABERMAS E PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS À SUA COMPREENSÃO

No capítulo 2 foi feito um histórico dos motivos e como os programas de *compliance* tiveram início, como via de regra se dá a sua operacionalização, que são instituídos por códigos de ética, que em verdade são um código de conduta privado aplicado em um determinado ambiente. Feita esta breve digressão, passa-se então a demonstrar a inter-relação dos códigos de ética empresariais com a ética do Discurso.

Habermas utiliza termos que adotam conotações próprias em suas obras, cuja compreensão se faz necessária neste momento, são eles “mundo da vida”, mundo sistematizado, razão prática e razão comunicativa.

O “mundo da vida” está intimamente ligado ao meio que o indivíduo vive, à cultura na qual está inserido, aos valores que carrega consigo, ele é o meio em que o indivíduo age e têm interações conscientes, via de regra sabe o que quer comunicar, é o mundo experienciado pelos sentidos. Nadja Hermann assim o conceitua:

O mundo da vida (Lebenswel) é um horizonte pré-científico, intuitivo, não tematizado e não questionável em princípio. Constitui-se não só por convicções culturais, mas pela ordem institucional e por estruturas de personalidade. Habermas retoma novamente a prática comunicativa cotidiana para garantir a reprodução simbólica das esferas da cultura, da sociedade e da personalidade. A cultura refere-se [...] para entendermos algo do mundo. Já a sociedade refere-se às ordenações legítimas que regulam nossos vínculos com os grupos sociais. Enquanto que a personalidade relaciona-se com as competências que permitem aos sujeitos, capazes de linguagem e ação, tomar parte no processo de entendimento. (HERMANN, 1997)

O “mundo da vida” é estruturado pela cultura, sociedade e personalidade na qual está inserido o indivíduo, logo ele conhece todas estas esferas o que lhe possibilita se comunicar, fazer-se entender pelos seus interlocutores que compartilham do mesmo ambiente. A partir do momento em que se tem compreensão do que ocorre em todo o seu entorno, o indivíduo poderá de fato se comunicar e chegar a um consenso.

No presente estudo, refletindo sobre as empresas que querem implementar um programa de *compliance* efetivo, se for considerado o “mundo da vida” todos os envolvidos de alguma forma com a empresa, ou sua atividade, deverão de alguma forma entender quais são os valores a serem perseguidos. Já em um mundo sistematizado, não teria essa necessidade, já que cada esfera tem autonomia própria e não precisam necessariamente se inter-relacionarem.

Já a sistematização do mundo, divide as várias esferas da sociedade em sistemas próprios, com a pretensão de tornar as decisões mais racionais. Como por exemplo a política, a educação, a saúde, a religião, etc. são todos regidos por sistemas autônomos, o que distancia o indivíduo da compreensão do mundo em que vive. A mesma autora supracitada assim explica:

O sistema apresenta-se como oposição ao mundo da vida, resultado de um processo de diferenciação das estruturas de compreensão do mundo. Ao aumento de complexidade dos sistemas, corresponde a racionalização do mundo vivido, que se reflete nesse próprio mundo.

A perda da pré-compreensão da prática comunicativa encolhe o mundo vivido e o torna apenas mais um subsistema. Quando a integração sistêmica interfere sobre a integração social, se estabelece uma violência estrutural que ataca as formas de entendimento possível da ação comunicativa, gerando perda de sentido, perda de legitimação, desestabilização das identidades coletivas, ruptura da tradição. (HERMANN,1997)

Essa sistematização de todas as esferas da vida, de certa forma encolhe o “mundo da vida” onde a comunicação ocorre de forma mais assertiva, já que o indivíduo conhece o meio em que está. Por conseguinte, a comunicação deixa de ser efetiva e os indivíduos perdem de certa forma sua autonomia, em razão da ausência de conhecimento.

Neste mundo sistematizado, a razão prática é a que permeia a relação dos indivíduos entre si e com as demais esferas da vida. No artigo intitulado “Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática”, Habermas assim conceitua a razão prática:

O uso pragmático, ético e moral da razão prática tende, portanto, a indicações e estratégias de ação, a conselhos clínicos e a juízos morais. Chamamos de razão prática à capacidade (*Vermögen*) de fundamentar imperativos onde se modifique, conforme a referência à ação ou tipo de decisões a serem tomadas, [...] Em resumo, a razão prática volta-se para o arbítrio do sujeito que age segundo a racionalidade de fins, para a força de decisão do sujeito que se realiza autenticamente ou para a vontade livre do sujeito capaz de juízos morais, conforme seja usada sob os aspectos adequados a fins do bom ou do justo. (HABERMAS, 1989)

Os mandamentos éticos são externos ao indivíduo, pertencem à sociedade, assim ao se utilizar da razão prática em um mundo sistematizado, a pessoa (que busca a justeza de caráter) agirá de acordo com uma imposição social, que não corresponde necessariamente com os seus valores éticos.

Já a razão comunicativa, pressupõe compreensão, comunicação, e participação de todos os envolvidos, vejamos como elucida Jovino Pizzi:

A “razão regenerada” transforma-se em racionalidade ético-comunicativa. Nela, os sujeitos assumem um processo de comunicação linguístico, iniciando pelo contexto histórico do espaço social, tomando posições do tipo “sim/não”, próprias de qualquer consenso formado intersubjetivamente. Essa reabilitação da razão exige um “acordo” ou um “consenso” que seja “intra e interpessoal” ao mesmo tempo, isto é, um “ser-com-os-outros” cuja originalidade é a relação sujeito-sujeito. Esse duplo sentido permite por um

lado, um distanciamento crítico para com a ciência e, por outro, a afirmação de um processo comunicativo capaz de restabelecer a relação “sujeito-sujeito”, que acabou negada pela razão instrumental. (PIZZI, 1994, p. 34, g.n)

Quando se imagina uma sociedade em que a razão comunicativa prevaleça em relação à razão prática, estaremos diante de uma sociedade em que há participação efetiva da maioria (senão de todos) os indivíduos na construção das suas próprias normas de conduta. Ao pensar em uma empresa, seria aquela que buscasse de fato ouvir os seus funcionários, seus clientes, seus diretores, enfim todos que fossem partícipes de alguma forma, para assim se chegar a um consenso.

Trazendo esta questão para o âmbito tributário/fiscal das empresas, sempre pensando em empresas de médio ou grande porte, que atualmente (ano de 2022) são aquelas que têm receita bruta anual superior a R\$ 4.800.000,00<sup>18</sup> (quatro milhões e oitocentos mil reais), via de regra há um setor financeiro/contábil responsável pela organização das contas e cumprimento das obrigações fiscais. Tal departamento é composto por pessoas que muitas vezes são meros cumpridores de obrigações fiscais, sem se atentar para legalidade ou ilegalidade que um erro seu pode causar, outros poucos têm essa consciência. Em um programa efetivo de *compliance* todos os envolvidos saberiam das reais consequências de suas ações, o que provavelmente reduziria tantos os erros quanto as fraudes, que resultam em supressão ou redução de tributo a ser pago.

Somente para situar o leitor quanto à variedade de legislações tributárias as quais uma empresa de médio e grande está submetida, rememora-se que os tributos podem ser exigidos: (i) pela União (âmbito nacional – tributos federais); (ii) pelos Estados (cada ente federativo – tributos estaduais); (iii) pelos Municípios (cada cidade – tributos municipais); em larga escala estes são os principais. Ainda há contribuições exigidas por autarquias e afins, mas consideremos estes somente. Tendo por base somente os tributos devidos a estes três entes, temos mais de 10 tributos diferentes, com natureza jurídica distinta, forma de lançamento, constituição e compensação diferentes, para alguns pode haver incentivos fiscais, para outros não. Veja-se, cada Estado e Município tem a sua própria legislação procedimental que

---

<sup>18</sup> A Secretaria da Receita Federal, em razão da Lei Complementar nº 123/2006, possibilita que empresas que atualmente tenham renda bruta anual até R\$ 4.800.000,00 (esse valor pode ser atualizado, tal qual limites para alíquota de Imposto de Renda) ingressem no Simples Nacional, conforme disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf> ..

deve obedecer à Constituição Federal, mas regulamentar o que é de sua competência.

No regime de tributação do Simples Nacional as obrigações fiscais não são complexas, o recolhimento dos tributos é feito através de guias simples, ou muito mais simples do que nos regimes de tributação do Lucro Presumido ou Lucro Real. Estes últimos dois têm uma gama de obrigações fiscais e recolhimentos de todos os tributos separadamente, a declaração é muito mais detalhada, a depender da atividade pode ter incentivo ou não.

E outro fator importante, é que o processo administrativo tributário é regido por cada ente, assim o contribuinte que atua em mais de um Estado e/ou Município deve ter conhecimentos de vários regramentos distintos. A importância destas informações neste momento, diz respeito ao fato de que um programa de *compliance* instaurado de acordo com a ética do Discurso anteveria problemas também neste setor tributário/fiscal das empresas.

Todos os setores de uma empresa são importantes, mas o financeiro é deveras importante, pois sem receita a atividade vai cessando, e quando ocorrem problemas decorrentes de erro de declaração ou sonegação (alteração intencional da declaração) de imposto, as consequências financeiras para a empresa são danosas, já que as multas podem chegar a 75% do valor do tributo devido. E quando se trata de sonegação, além da financeira, há também consequência no âmbito penal e para a imagem da Empresa. Assim a conscientização dos agentes de tal função, com certeza reduziria a prática de crimes contra a ordem tributária.

### 3.2 ÉTICA DO DISCURSO E IMPORTÂNCIA DA PARTICIPAÇÃO DE TODOS NA ELABORAÇÃO DOS CÓDIGOS DE ÉTICA

Quando os códigos de ética das empresas são feitos por pessoas técnicas e externas, que não conhecem em verdade todos os detalhes, o modo como ela funciona no dia a dia, eles tendem a não serem efetivamente respeitados. Se feito desta forma, estamos diante da racionalidade instrumental, em que os sistemas não se inter-relacionam, não há formação de um consenso. Por isso, seguindo as orientações de Habermas em sua obra “Consciência Moral e Agir Comunicativo” (HABERMAS, 1989), um código de ética empresarial deveria partir de um grupo de

peças, onde houvesse representantes de todas os envolvidos na atividade empresarial.

Jovino Pizzi, com uma clareza ímpar, assim conceitua a ação comunicativa, que é aquela em que utiliza a razão comunicativa, da seguinte maneira:

A ação comunicativa é, por sua vez, a inter-relação, em toda sua latitude, do cotidiano, das interpretações cognitivas, das expectativas morais, das expressões e valorações do contexto do mundo vivido. Somente assim é possível elaborar uma ética capaz de reverter o quadro patológico da racionalidade “meio-fim” e proceder, terapeuticamente, o saneamento das postulações da racionalidade técnico-instrumental. (PIZZI, 1994).

A razão comunicativa visa o efetivo entendimento do que ocorre no “mundo da vida”, no mundo real vivido pelos indivíduos, e não no mundo dos sistemas que decorre de uma organização estratificada. Então surge outro termo criado por Habermas: **Ética do Discurso**, ele próprio em sua obra “Consciência Moral e Agir Comunicativo” assim elucida:

Uma ética do Discurso sustenta-se ou cai por terra, portanto, com as duas suposições seguintes: (a) que as pretensões de validade normativas tenham um sentido cognitivo e possam ser tratadas *como* pretensões de verdade; b) que a fundamentação de normas e mandamentos exija a efetuação de um Discurso real e não seja possível monologicamente, sob a forma de uma argumentação hipotética desenvolvida em pensamento. [...] A necessidade da argumentação explica-se por razões que têm a ver com a possibilitação da participação e não do conhecimento. (HABERMAS, 1989)

A ética do discurso é formada pelo consenso, então a ela não se aplicam conceitos universais de bem e mal, nada obstante objetivamente sabermos que há grande semelhança em conceitos de bem e mal, justo ou injusto, etc. nas sociedades ocidentais democráticas. Então o que busca é que os próprios indivíduos participem da criação de normas internas, que deverão vigorar em determinado espaço no mundo. Na mesma obra supracitada, Habermas aduz:

A ética do Discurso não dá nenhuma orientação contenciosa, mas sim, um *procedimento* rico de pressupostos, que deve garantir a imparcialidade da formação do juízo. O Discurso prático é um processo, não para a produção de normas justificadas, mas para o exame da validade de normas consideradas hipoteticamente. É só com esse proceduralismo que a ética do Discurso se distingue de *outras* éticas cognitivistas, universalistas e formalistas, tais como a teoria de Rawls. (HABERMAS, 1989)

Quando Habermas explica que não há uma “orientação conteudística”, pode-se entender que não há necessariamente um objetivo estático a ser perseguido, já que a produção do conteúdo dependerá da inter-relação dos sujeitos envolvidos. Por isso que quando da instituição de um programa de *compliance*, havendo a participação de todos os envolvidos, o código de ética empresarial desenvolvido em conjunto já será editado com eficácia plena, sem necessidade de um longo processo de implementação.

A correta utilização da linguagem é essencial na construção de qualquer raciocínio em que haja interação social, especialmente quando se busca a construção de um consenso, ou trazendo para o objeto do estudo, a construção de um código de ética empresarial. Nadja HERMANN assim elucida sobre o tema:

A linguagem já contém as condições de aplicação extra-linguística daquilo que é enunciado, e isso modula a compreensão e de certo modo condiciona o comportamento dos atores. O sentido pragmático de uma afirmação se modifica se ela é verbalizada como afirmação, como ordem, como promessa, ou como crença. A ideia de Austin, diz Habermas, “segundo a qual nós, ao dizermos algo, fazemos algo, implica a recíproca: ao realizarmos uma ação de fala dizemos também o que fazemos. Esse sentido performativo de uma ação de fala só é captado por um ouvinte potencial que assume o enfoque de uma segunda pessoa, abandonando a perspectiva do observador e adotando a do participante. (HERMANN, 1997)

Para que a comunicação seja eficaz, todos os participantes devem ter as mesmas oportunidades de fala, estar em um ambiente propício ao diálogo, ter a intenção de fato de se chegar a um consenso. Pensando na dinâmica do setor tributário/fiscal de uma empresa, todos os colaboradores deveriam saber as consequências dos seus atos (declarações e obrigações fiscais cumpridas), para assim ter clareza de como agir em determinadas situações.

Tal esclarecimento seria bom para o colaborador que teria plena consciência do que um erro seu pode ocasionar, bem como para os responsáveis legais pela empresa (diretores e/ou proprietários) que são responsabilizados pela prática de ilícito tributário, ainda que não atuem diretamente no setor tributário/fiscal. Importante considerar que quando se trata de cumprimento de obrigações tributárias, além de elas estarem em constante mudança, a própria interpretação legal quanto ao tributo ser devido ou não, influencia na forma em que a declaração será preenchida, depende do conhecimento e interpretação do agente. Portanto não se trata de um mero dever instrumental, pois envolve conhecimentos que muitas vezes estão além

do contábil-fiscal, estão no âmbito do direito, por isso a pessoa que conduz este serviço deve ser conscientizada de todos os riscos envolvidos.

Assim, se estas pessoas tivessem ciência de todas as consequências não só práticas que estão envolvidas no seu fazer cotidiano, através por exemplo da participação da elaboração das regras/cuidados que o seu setor deve respeitar, certamente os resultados seriam benéficos para a Empresa. Essa participação seria uma consolidação da ética do Discurso de Habermas, sobre a qual Jovino Pizzi, de uma forma mais clara, assim explicita:

**A Ética do Discurso parte do suposto de que os sujeitos possam falar e agir livremente**, preservando não apenas a subjetividade de cada um, mas servindo-se do conhecimento objetivo do mundo e das regras da linguagem, para efetivar a interação intersubjetiva que permite garantir o consenso. A intersubjetividade comunicativa, além de preservar o mundo subjetivo de cada um e a objetividade do mundo material, requer um “contexto” no qual se **supere a fragmentação da razão**. Isto é, uma ordem social livre das patologias que perturbam e distorcem a comunicação linguística entre os sujeitos. (PIZZI, 1994)

Em outras palavras, a ética do discurso é um conjunto de valores criados, ou melhor acordados, pelos próprios partícipes. Havendo divergências de pontos de vistas, o que é o esperado em sociedades, todos deverão ter iguais oportunidades de fala, de conhecimento e de argumentação, para que o processo dialógico seja efetivo. Trazendo para o contexto das empresas, uma vez mais se verifica sob a luz dos ensinamentos de Habermas, que a participação de todos os envolvidos no desenvolvimento de um programa de *compliance* é fundamental para o seu sucesso.

Nadja H. Prestes afirma que: “a ética discursiva tem uma característica processual não para produzir normas, mas para examinar sua validade” (HERMANN, 1997). Ela salienta que as normas decorrentes do consenso, a um só tempo demonstram qual é o fato de interesse geral de todos, e qual é a vontade geral de todos.

Quando se fala em um grupo de pessoas divergindo, obviamente cada qual tende a defender os interesses pessoais ou do seu grupo. E de acordo com o grau de evolução de cada qual, é que os demais saberão quão egoísta ou altruísta é a pessoa. No artigo “Responsabilidade Social uma visão Ibero-americana”, Bannwart Jr. assim versa sobre a questão:

Porém em relação ao conceito de “influência”, Habermas demonstra que os atores, em função da atitude de orientação ao êxito, agem tendo em vista ações estratégicas baseadas em cálculos egocêntricos. Qualquer cooperação ou estabilidade alcançada nesse modelo de ação é resultado dos interesses dos participantes e não de um acordo partilhado no reconhecimento intersubjetivo das pretensões de validade. Da perspectiva dos participantes, “acordo” e “influência” são mecanismos de coordenação de ação que se excluem um ao outro, pois não é possível o estabelecimento de um acordo por meio de influências externas, que mencionem ameaças, gratificações e enganos, ou qualquer outro motivo fora dos limites das convicções comuns. (BANNWART Jr., 2011)

Não obstante ser natural que as pessoas defendam os seus próprios interesses, isto não prejudica a construção da ética do discurso. Por outro lado, a formulação de propostas que visem prêmios ou sanções que não tenham sido antes debatidas por todos, desvirtua a própria essência da ética do discurso, que pressupõe consenso.

Seguindo o desenvolvimento do raciocínio de Habermas, o nível de desenvolvimento dos partícipes para se chegar a um consenso ou não, depende diretamente do chamado nível de maturidade do comportamento social e corporativo. Habermas se valeu dos estudos da psicologia de Lawrence Kohlberg para classificar os níveis de consciência alcançado pelos indivíduos.

A explicação quanto a estes níveis de consciência está na obra *Consciência Moral e Agir Comunicativo*, onde Habermas esmiúça o tema e faz a seguinte formulação:

Os três aspectos sob os quais Kohlberg tenta aclarar o conceito do que é “moral” são levados em consideração por todas as éticas cognitivistas, desenvolvidas na tradição kantiana. A posição defendida por Apel e por mim tem, porém, a vantagem de que as suposições básicas de ordem cognitivista, universalista e formalista se deixam derivar do princípio moral fundamentado pela ética do Discurso. Para esse princípio, ofereci a seguinte formulação:

(U) Toda norma válida tem que preencher a condição de que as consequências e efeitos colaterais que previsivelmente resultem de sua observância *universal*, para satisfação dos interesses de *todo* possam ser aceitas sem coação por *todos* os concernidos. (HABERMAS, 1989)

Os estágios morais de Kohlberg<sup>19</sup> constantes da obra supracitada, podem ser melhor compreendidos com as explicações do autor Clodomiro Bannwart,

<sup>19</sup> Habermas assim descreve os estágios morais de Kohlberg (HABERMAS, 1989, p. 152-154)

**Nível A. Nível Pré-Convencional**

Estádio I. O Estádio do Castigo e da Obediência

*Conteúdo:* O direito é a obediência literal às regras e à autoridade, evitar o castigo e não fazer mal físico.

---

1. O que é direito é evitar infringir as regras, obedecer por obedecer e evitar causar danos físicos a pessoas e propriedades.

2. As razões para fazer o que é direito são o desejo de evitar o castigo e o poder superior das autoridades.

Estádio 2. O Estádio de Objetivo Instrumental Individual e da Troca.

1. O que é direito é seguir as regras quando for de seu interesse imediato. O direito é agir para satisfazer os interesses e necessidades próprias e deixar que os outros façam o mesmo. O direito é também o que é equitativo, isto é, uma troca igual, uma transação, um acordo.

2. a razão para se fazer o que é direito é servir às necessidades e interesses próprios num mundo em que é preciso reconhecer que as outras pessoas também têm seus interesses.

### **Nível B. Nível Convencional**

Estádio 3. O Estádio das Expectativas Interpessoais Mútuas, dos Relacionamento e da Conformidade.

*Conteúdo:* O direito é desempenhar o papel de uma pessoa boa (amável), é preocupar-se com as outras pessoas e seus sentimentos, manter-se leal e conservar a confiança dos parceiros e estar motivado a seguir regras e expectativas.

1. O que é direito é corresponder ao que esperam as pessoas que nos são próximas ou àquilo que as pessoas geralmente esperam das pessoas em seu papel como filho, irmã, amigos etc. “Ser é bom” é importante e significa ter bons motivos, mostrar solicitude com os outros. Também significa preservar os relacionamentos mútuos, manter a confiança, a lealdade, o respeito e a gratidão.

2. As razões para fazer o que é direito são: ter necessidade de ser bom a seus próprios olhos e aos olhos, importar-se com os outros e porque, se a gente se pusesse no lugar no outro, a gente iria querer um bom comportamento de si próprio (Regra de Ouro).

Estádio 4. Estádio da Preservação do Sistema Social e da Consciência.

*Conteúdo:* O direito é fazer o seu dever na sociedade, apoiar a ordem social e manter o bem-estar da sociedade ou do grupo.

1. O que é direito é cumprir os deveres com os quais se concordou. As leis devem ser apoiadas, exceto em casos extremos em que entram em conflito com outros deveres e direitos sociais estabelecidos. O direito também consiste em contribuir para a sociedade, o grupo ou a instituição.

2. As razões para fazer o que é direito são: manter em funcionamento a instituição como um todo, o auto-respeito ou a consciência compreendida como o cumprimento das obrigações definidas para si próprio ou a consideração das conseqüências: “E se todos fizessem o mesmo?”

### **Nível C. Nível Pós-Convencional ou Baseado em Princípios.**

As decisões morais são geradas a partir de direitos, valores ou princípios com que concordam (ou podem concordar) todos os indivíduos compondo ou criando uma sociedade destinada a ter práticas leais e benéficas.

Estádio 5. O Estádio dos Direitos Originários e do Contrato Social ou da Utilidade.

*Conteúdo:* O direito é sustentar os direitos, valores e contratos legais básicos de uma sociedade, mesmo quando entram em conflito com as regras e leis concretas do grupo.

1. O que é direito é estar cômico do fato de que as pessoas adotam uma variedade de valores e regras são relativos ao seu grupo. Essas regras “relativas”, contudo, devem em geral ser apoiadas no interesse da imparcialidade e porque elas são o contrato social. No entanto, alguns valores e direitos não-relativos tais como a vida e a liberdade, têm que ser apoiados em qualquer sociedade independentemente da opinião da maioria.

2. As razões para fazer o que é direito são em geral: sentir-se obrigado a obedecer à lei porque a gente fez um contrato social de fazer e respeitar leis, para o bem de todos e para proteger seus próprios direitos e os direitos dos outros. As obrigações de família, amizade, confiança e trabalho também são compromissos ou contratos assumidos livremente e implicam o respeito pelos direitos dos outros. As obrigações de família, amizade, confiança e trabalho também são compromissos ou contratos assumidos livremente e implicam o respeito pelos direitos dos outros. Importa que as leis e deveres sejam baseados num cálculo racional de utilidade geral: “O maior bem para o maior número”.

Estádio 6. O Estádio de Princípios Ético Universais.

*Conteúdo:* Esse estágio presume a orientação por princípio éticos universais, que toda a humanidade deve seguir.

1. No que diz respeito ao que é direito, o estágio 6 é guiado por princípios éticos universais. As Leis ou acordos sociais particulares são, em geral, válidos porque se apóiam em tais princípios. Quando as leis violam esses princípios, a gente age de acordo com o princípio. Os princípios são princípios universais de justiça: a igualdade de direitos humanos e o respeito pela dignidade dos seres humanos enquanto indivíduos. Estes não são meramente valores reconhecidos, mas também são princípios usados para gerar decisões particulares.

constante da obra *Responsabilidade Integral* (BANNWART Jr., 2017) e também do artigo “Moral Pós-Convencional e os Impasses do Desenvolvimento Sustentável”, no livro *Responsabilidade Social: Uma Visão Ibero-Americana* (BANNWART Jr., 2011). Kohlberg desenvolveu um estudo empírico sobre o desenvolvimento da consciência moral, seguindo conceitos teóricos do estruturalismo genético<sup>20</sup> desenvolvido por Jean Piaget.

São seis os estágios morais desenvolvidos por Kohlberg em 1958, quais sejam: (i) orientação para *punição e a obediência*; (ii) orientação *ingênua e egoísta*; (iii) orientação para o *ideal do bom menino*; (iv) orientação para a *preservação da autoridade e da ordem social*; (v) orientação *legalista-contratual* e (vi) orientação por *princípios*. Mais adiante, em 1976, Kohlberg subdividiu os seis estágios iniciais em 3(três) níveis de moralidade: pré-convencional, convencional e pós-convencional. Bannwart Jr. Antes de adentrar à diferenciação de cada nível de moralidade, interessante trazer a seguinte explicação:

Pode-se dizer que distinção entre ética e moral é decorrência de um intenso processo de secularização das sociedades modernas, no qual as reservas de tradição foram consumidas ou desvalorizadas, cedendo lugar a uma autoconstrução normativa imanente que **não conta mais com a legitimidade garantida por pressupostos provenientes da cultura, da religião ou de princípios metafísicos**. Além da diferenciação entre ética e moral, outro modelo de ação altamente valorizado pelas esferas sistêmicas da sociedade é a ação pragmática. Trata-se de atividades que priorizam a realização de fins e objetivos previamente estabelecidos, ou seja, privilegiam o ‘poder de decisão’ em relação à escolha de ‘meios eficazes’ para consecução de fins já definidos. (BANNWART Jr., 2011)

Em um mundo secular, onde os sistemas se sobrepõem ao “mundo da vida” vige a razão instrumental, o que torna um pouco mais complicada a comunicação entre os indivíduos e as diversas esferas da vida. Diferentemente do

---

2. A razão para fazer o que é direito é que a gente, enquanto pessoa racional, percebeu a validade dos princípios e comprometeu-se com eles.

Kohlberg compreende a passagem de um para outro estágio como um *aprendizado*.

<sup>20</sup> Bárbara Freitag explica que: “O estruturalismo genético de Piaget ocupa-se da produção do conhecimento. [...] A epistemologia genética examina os processos de construção do conhecimento científico através dos tempos, em diferentes sociedades e diferentes áreas do saber, ao passo que a psicologia genética dedica-se ao exame dos processos de construção dos instrumentos do raciocínio infantil e das formas de reconstrução do mundo (social e da natureza) com auxílio desses instrumentos. Piaget e colaboradores defendem a tese de que a epistemologia genética tem como suporte empírico e experimental os resultados da pesquisa da psicologia genética. O conhecimento dos mecanismos da psicogênese como estrutura e dinâmica da construção do conhecimento na criança fornecem a chave para a compreensão dos processos de produção do conhecimento nas diferentes disciplinas científicas.” (FREITAG, 1992)

que ocorre quando se utiliza a racionalidade comunicativa, que por sua vez resulta em uma ética do Discurso, construída por todos os partícipes. Habermas ilustra didaticamente como se daria ou se dá a evolução da sociedade de acordo com as fases: “nível pré-convencional”, “nível convencional” e “nível pós-convencional”.

Utilizando estes mesmos conceitos, é possível também classificar qual o nível de “moralidade” que cada qual possui, qual o nível de consciência social que faz parte da sua atuação.

O “nível pré-convencional” é caracterizado pelo objetivo instrumental de troca, a pessoa pratica determinada atitude em razão da obediência e da certeza de castigo caso aja da maneira não esperada. A pessoa neste estágio obedece cegamente somente em razão de suas vontades (prazer) e medo do castigo. Ou seja, não há consciência de se fazer o que é certo.

Empresas em um nível pré-convencional são aquelas empresas que se tivessem à margem de um sistema constitucional e legal, que resguarda direitos e garantias tanto dos empregados, quanto do meio ambiente no qual está inserida, fariam qualquer coisa visando somente o lucro. Ainda hoje, vez ou outra no Brasil, o Ministério Público do Trabalho faz denúncias que apontam a prática de trabalho escravo ou coisas do gênero. São atitudes primitivas, mesquinhas, próprias de quem além de não respeitar a legislação vigente, não tem qualquer responsabilidade social. Obviamente que empresas como estas, não poderiam desenvolver um programa de *compliance*, já que não tem a intenção de mudar a sua atitude, tampouco de respeitar às leis. No entanto, em verdade, estas são as empresas que mais precisam desenvolver programas de *compliance*.

Também estão no “nível pré-convencional” aquelas empresas que sonegam tributo, ou seja, por intenção fazem declarações erradas ao Fisco que suprimem ou reduzem os tributos devidos, que podem ou não serem descobertas em auditorias (internas ou externas). Muitas vezes o fazem com a justificativa de que o Estado não cumpre sua função social com os impostos que recebe, já que grande parte da população paga por exemplo por educação e saúde, mesmo construindo com impostos altíssimos. Contudo essa não é uma justificativa eticamente válida.

O “nível convencional” é caracterizado pelo objetivo de ser boa seja para sob a perspectiva do outro ou de si próprio, a pessoa pratica determinada atitude, tendo em vista o que outros esperam que seja praticado, age com preocupação, lealdade e confiança. A pessoa neste estágio, busca agir de acordo a ética e valores

sociais, seria o “politicamente correto”, fazer o que se espera que seja feito por uma pessoa com justeza de caráter. Neste nível as sanções não são propriamente um castigo, são mais sutis, como sentir vergonha ou desprezo de outrem.

Organizações que estão em um nível convencional, são aquelas que não têm prazer em necessariamente seguir as normas legais e socialmente impostas, que porventura se contraponham aos seus interesses privados, contudo sabem que por estarem inseridas em um contexto social e dependerem do grande público, devem agir de maneira correta. São aquelas empresas que por exemplo só deixam de poluir o meio ambiente porque sabem que a sua imagem ficará manchada, mas que se ninguém soubesse poluiriam sem qualquer melindre. Em empresas como estas, o *compliance* pode funcionar desde que se entenda que seguir regras de boa conduta, melhorará a imagem da empresa, que em última instância é dinheiro.

O “nível pós-convencional” é caracterizado por atitudes que objetivam a realização de práticas justas e leais para todos, indistintamente de quaisquer diferenciações de classe, ou cultura, ou religião, etc. Neste estágio, a pessoa já tem consciência do que é bom para si e para os outros, e quer de fato praticar condutas probas, independente de qualquer sanção, ela sabe que isso é o melhor a ser feito. Bannwart Jr. enfatiza que:

Neste último estágio, a justificativa para uma tomada de decisão ou propósito de ação será sempre referendada pelo desempenho discursivo, com o objetivo de formar consensualmente a vontade e a opinião, sob a tutela de uma única coerção: a coerção do melhor argumento. Esse nível, ápice da consciência moral, é o patamar que Habermas coloca, do ponto de vista filosófico, a sua ética do discurso – modelo de normatividade próprio das sociedades modernas que atingiram o nível pós-convencional. (BANNWART Jr., 2017)

Uma empresa que esteja no nível pós-convencional, seria a melhor coisa que poderia acontecer para o meio no qual está inserida, são empresas éticas e morais, que norteiam suas ações por normas socialmente aceitas. Elas têm atitudes que estão não só de acordo com a legalidade, mas também com a eticidade, preocupam-se com o seu entorno, sabem a responsabilidade social que possuem, e visam sempre melhorar o meio ambiente em que vivem. Claramente em empresas assim, vige um código de conduta interno e normalmente há sim um código institucionalizado. De igual forma, em modelos como estes um programa de

*compliance* tornaria um pouco mais fácil a sistematização, conscientização para os empregados, acerca dos objetivos dos donos.

Não é utópico pensar que as empresas podem alcançar o nível pós-convencional, desde que para tanto estejam dispostas a fazer mudanças necessárias que possibilitem sua evolução. E necessário salientar que com o passar dos anos, cada vez mais se espera das empresas um compromisso de confiança para como os seus funcionários, fornecedores, consumidores, enfim para com a sociedade em geral. Culturalmente, já há algum tempo, não se apoia mais condutas empresariais que visem o lucro a qualquer custo. Por outro lado, as empresas não deixaram de perseguir seu objeto maior que é o lucro, Bannwart Jr. assim versa sobre o tema:

As empresas e organizações não deixam, certamente, de perseguir o lucro em suas atividades, aliás, essa é a estrutura fundamental que marca o DNA das atividades empresariais. A corporação que abrir mão do lucro, no modelo capitalista, simplesmente morre. No entanto, esse *telos* não constitui mais a essência caracterizadora do fim último a ser perseguido. É possível sinalizar, no mínimo, três aspectos fundamentais que tem movido as empresas em outra direção, muito mais próxima da responsabilidade social e de uma moral pós-convencional. (BANNWART Jr., 2011)

O mesmo autor explica que esses três aspectos fundamentais são os seguintes: i) capacidade de articulação, cada vez mais exigidas em sociedades democráticas, o que exige maior exposição da empresa para o público em geral, por conseguinte, está exposta a críticas e elogios; ii) assumir responsabilidades pelos seus atos perante a sociedade, pois do ponto de vista econômico, algumas podem ter receitas superiores a de países, e; iii) assumir responsabilidade ambiental, tendo em vista o processo de conscientização da finitude dos recursos naturais (BANNWART, 2011).

O autor Ricardo Lebbos Favoreto salienta que sob o aspecto financeiro, o poderio econômico das empresas as leva quase em pé de igualdade com o Estado, contudo elas não são de domínio público, mas por terem uma função social devem ter mecanismos de controle, vejamos:

Empresas não são governadas como territorialidades públicas, dado serem (a maioria) propriedade privada. Haja vista o impacto que exercem sobre a sociedade, não se pode considerá-las, conquanto, fora do enquadramento político em que estão inseridas. Ao poder correspondem responsabilidades, e, em se atribuindo responsabilidade, é necessário instituir controle. A governança se consubstancia, assim, não somente em diretrizes como também em controle. [...]

O modo como as empresas são governadas não é, dessa forma, uma preocupação qualquer. As empresas efetivamente são atores dos mais relevantes no planeamento do mundo. O poder financeiro que detêm coloca-se em pé de igualdade com boa parte dos Estados. O inconveniente é que, enquanto o Estado moderno constitui-se, pelo menos em princípio, para o povo, a empresa deve e destina a razão de sua existência eminentemente aos seus proprietários.  
(FAVORETO, 2020)

Como dito pelo mesmo autor na sequência, há inúmeras formas de se fazer uma gestão organizacional, que apesar de todo o desenvolvimento técnico para tanto, estará sempre imbuído de um conteúdo político. O *compliance* pode contribuir sobremaneira para a gestão, especialmente se elaborado sob a luz da ética do Discurso.

Uma boa gestão empresarial, com valores firmes, preferencialmente consubstanciados em um código de ética, elaborado através de um processo dialógico com a contribuição de todos os partícipes, certamente impactará positivamente na redução das práticas de crime contra a ordem tributária.

### **3.3 CONSEQUÊNCIAS DA IMPLEMENTAÇÃO DE *COMPLIANCE*, ELABORADO SOB A LUZ DA ÉTICA DO DISCURSO**

A ética do discurso, por decorrer de um processo dialógico onde ocorre o consenso, considerando que todos têm igual possibilidade de fala, leva à instituição de regras que tendem a ser cumpridas, já que em verdade são criadas pelas mesmas pessoas que serão compelidas ao cumprimento de dita norma. Jovino Pizzi assim explica sobre a validade das normas:

A mudança proposta pela Ética do Discurso exige a passagem para o plano da argumentação, numa lógica que considera cada estágio um processo construtivo que vai tematizando e problematizando a validade de uma norma ou proposição. O desenvolvimento das perspectivas sócios-morais prevê a passagem, nas condições sócio-cognitivas dos juízos morais até chegar na Ética do Discurso, cuja fundamentação se utiliza de argumentos verdadeiros e válidos para todos. Por isso qualquer um que participa do procedimento argumentativo aceita, desde sempre, as condições pragmáticas da própria argumentação. [...] A Ética do Discurso estabelece, pois, uma conexão entre os conceitos do mundo e a pretensão de validez. (PIZZI, 1994)

O grande problema é que muitas vezes os códigos de Ética empresariais são feitos por agentes externos à empresa, e o pior sem a participação

da maioria dos envolvidos. Por se tratar de normas de boa conduta, não há sanção legal para o seu não cumprimento, podendo haver no máximo sanção administrativa interna. Assim a aderência voluntária aos programas de *compliance* é muito mais lenta, já que os partícipes não tiveram a oportunidade de auxiliar na construção da norma.

Como explicitado no capítulo 2, no que tange aos crimes contra a ordem tributária, por serem muito relevantes, em alguns países se fala da figura do criminal *compliance*. Tal fato corrobora para o que se conclui neste trabalho, que a implementação de um programa de *compliance* efetivo, especialmente com a construção de códigos de conduta decorrentes de consenso, deve diminuir a prática de crimes contra a ordem tributária.

Nadja Hermann chama atenção para o fato de que a perda da prática comunicativa, entendendo-se aqui a comunicação que busca uma real interação social e conseqüente consenso, causa desestabilização das identidades coletivas, vejamos:

O sistema apresenta-se como oposição ao mundo da vida, resultado de um processo de diferenciação das estruturas de compreensão do mundo. Ao aumento de complexidade dos sistemas, corresponde a racionalização do mundo vivido, que se reflete nesse próprio mundo.  
A perda da pré-compreensão da prática comunicativa encolhe o mundo vivido e o torna apenas mais um subsistema. Quando a integração sistêmica interfere sobre a integração social, se estabelece uma violência estrutural que ataca as formas de entendimento possível da ação comunicativa, gerando perda de sentido, perda de legitimação, desestabilização das identidades coletivas, ruptura da tradição. (HERMANN, 1997)

Quando a autora aduz que “estabelece uma violência estrutural que ataca as formas de entendimento possível”, trazendo para o contexto do *compliance*, a ausência de comunicação e interação quando da implementação de um programa de *compliance* pode condená-lo ao insucesso. E o inverso, é a grande aderência dos colaboradores às práticas de boa conduta, as quais também implicam em redução de prática de crimes contra a ordem tributária. A ética do discurso propicia a um só tempo que as pessoas tenham conhecimento de tudo que ocorre no seu entorno, e no caso das normas de *compliance*, ao mesmo tempo representem vontade todos construída através de um consenso.

Um importante ponto de atenção do *compliance*, refere-se a como compelir os empregados, diretores, donos, ou outro de qualquer forma envolvido na

atividade empresarial, a seguirem as normas de conduta do código de ética empresarial. Tanto assim o é, que André Castro de Carvalho que é um acadêmico, que também atua efetivamente no setor de *compliance*, em seu artigo intitulado “Treinamentos Corporativos”, descreve e explica os motivos da necessidade treinamentos constantes.

Já de início ele afirma o seguinte: “é ilusório crer que todos os empregados de uma corporação terão tempo suficiente para ler, assimilar e aplicar o conteúdo descrito no [...] código de ética de uma organização” (CARVALHO, 2021). Ora, é claro que neste caso não houve participação dos envolvidos na criação das normas internas, assim faz-se necessário a conscientização.

André Carvallah apresenta 10 (dez) tipos de treinamentos corporativos, os quais serão sucintamente expostos na sequência (CARVALHO, 2021), com o escopo de demonstrar como a utilização da ética do discurso deixaria todo esse processo muito mais célere.

São eles: **(i)** A hierarquia das **necessidades de Maslow** nos treinamentos – basicamente esta teoria aponta que para as pessoas estarem engajadas de fato, faz-se necessário atentar-se a fatores **psicológicos** (tenho momentos de laser durante o treinamento, **segurança** (posso fazer quaisquer perguntas e não serei julgado por isso, **pertencimento** (pertencço a esta organização, por isso estou neste treinamento), **autoestima** (estou aprendendo algo que melhorará o meu trabalho), **autoatualização** (o treinamento atende as minhas necessidades); **(ii)** A **Caixa de Betari** – este modelo aponta como a atitude do treinador, afeta a atitude dos participantes e vice-versa, podendo gerar um ciclo vicioso ou virtuoso, é também conhecida como “ciclo de conflito”; **(iii)** **KISS (keep it simple and short)** – estudos apontam que as pessoas tendem a categorizar os assuntos, então recomenda-se que o treinador o faça, e de preferência categorizando em no máximo 4 (quatro) assuntos, pois estudos psicológicos apontam que as pessoas tendem a lembrar de no máximo 4 (quatro) tópicos; **(iv)** **Show, don't tell (mostre-me, não me conte)** – este tipo de treinamento não deve ser muito longo, tampouco muito teórico, deve-se mostrar para a pessoa como aquele modo de agir proposto impactará na sua vida; **(v)** **TED (tell, explain, describe)** – os populares TED Talks que se difundiram no mundo, são treinamentos curtos, via de regra se utiliza uma história simples e exemplos, mais facilmente fixáveis à mente; **(vi)** **O uso dos 6Cs** – esse foi explicado no capítulo 2 (dois) ao qual se remete por brevidade, em síntese o treinador deve

mostrar confiança, controle, consideração, comunicação, conexão, compromisso; **(vii) Técnicas para se escutar** a audiência – o treinador deve escutar com empatia, deve ser capaz de analisar seu interlocutor para decifrar sentimentos que estão além da fala, deve fazer o que é chamado de escuta ativa (observando, sentindo, com a mente aberta e crítica interna); **(viii) A técnica do “estacionamento”** – utiliza-se o símbolo da placa de trânsito de “estacionamento”, isso para que todas as perguntas complexas fiquem “estacionadas” no quadro disponíveis para todos, com as respectivas respostas, pois muitas vezes as pessoas não entendem e não perguntam, então questões difíceis devem ser revisitadas; **(ix) O modelo da comunicação dos 5 Ps** – são estratégias para lidar com as questões do público, quais sejam: pausa (*pause*), paráfrase (*pose*), propor sugestões (*propose*), (*postpone*) dizer que o tema será abordado adiante, (*park*) por derradeiro o estacionamento; **(x) Tipos adequados de perguntas** - o treinador deve se utilizar de vários tipos de perguntas, assim conhecendo melhor os participantes e fazendo um engajamento de fato.

Como se pode observar há um gama de técnicas (as acima expostas e outras) para treinar as pessoas, para que possam ser convencidas<sup>21</sup> a agir de acordo com o código de ética proposto. Claro está que se elas participassem do processo de elaboração do código de ética, a sua aderência a ele se não fosse imediata, seria muito mais fácil do que quando não participaram.

Habermas, no seu texto “Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática” faz uma constatação que é plenamente aplicável ao *compliance*, qual seja:

Aqui, gênese e validação já não se deixam separar uma da outra como nas recomendações técnicas e estratégicas. Quando conheço o que é bom para mim, já me aproprio também de certa maneira, do conselho – este é o sentido de uma decisão consciente. Quando me convenço da justeza de um conselho clínico, também já me decido a uma reorientação aconselhada de minha vida. Por outro lado, minha identidade só é condescendente, e mesmo indefesa, diante da pressão reflexiva de uma compreensão em si modificada, se esta obedece aos mesmos critérios de autenticidade que o próprio discurso ético-existencial. [...]razão e vontade determinam-se mutuamente de modo que permanecem inseridas no contexto que se torna tema deles. (HABERMAS, 1989)

Habermas demonstra que ao participar do processo construtivo de normas de conduta, *in casu* código de ética empresarial, as pessoas que contrubuíram

---

<sup>21</sup> Analisando a palavra ConVencer, temos que: Com = juntos; logo, convercer significa vencer juntos.

para a formação de tais normas já a aceitam, já se apropriam delas, de vez que decorreu também da sua vontade exposta que resultou em um consenso. Sobre o tema Ricardo Lebbos Favoreto assim elucida:

Ao limitar que a decisão escorregue para o indesejável, o *compliance* também gera o risco de que se restrinjam as potencialidades desejáveis da decisão. A efetividade do controle depende sempre de que a decisão seja refreada por um mínimo de vinculação. O *compliance*, por esse ângulo, faria as vezes de um monstruário do qual se poderia recolher “a solução ética” mais apropriada à dada situação. O mundo corporativo é, contudo, deveras complexo e dinâmico para deixar-se enquadrar descomplicadamente. O *compliance*, assim, ironicamente e pelos mesmos motivos pode-se realizar tanto como meio indispensável para o abalizamento comportamental quanto como meio moderador do alcance da ética nas relações que se dão no meio organizacional, entervando o desenvolvimento de uma ética mais madura (FAVORETO, 2020)

A relevância e quase que imprescindibilidade do *compliance* se dá especialmente em empresas de grande porte, notadamente multinacionais. Nestas inclusive, estes programas via de regra existem desde há muito, sem necessidade de lei que obrigue à adoção de práticas de boa conduta, já por uma exigência tácita do mercado.

A medida que aumenta o nível de conhecimento das pessoas sobre o seu entorno, e em certa medida a globalização e a internet/mídia propiciam isso (infelizmente propiciam também a propagação de fake news), os consumidores tendem a ser mais exigentes. Por exemplo quando se sabe que tal marca é potencialmente poluidora, milhares de consumidores deixam de adquirir tais produtos; de igual forma quando se sabe que uma empresa é potencialmente sonegadora, se as pessoas tiverem consciência de quanto isso afeta a coletividade, também farão um boicote aos produtos e/ou serviços oferecidos por tal empresa.

Adela Cortina em sua obra “Construir Confiança”, publicada em 2007, faz constatações que continuam atuais, quais sejam:

O atual processo de globalização acentuou ainda mais o papel da sociedade civil, para além da boa ou má situação de nossos Estados do bem-estar. Daí ser o momento propício para que as empresas, como agentes da sociedade civil, reconheçam como próprios os valores refletidos nos códigos e assumam publicamente o compromisso de cumpri-los. A recuperação da confiança passa necessariamente pelos mecanismos morais de regulação da ação, porém agora exige-se um passo a mais para a auto-regulação das próprias empresas, para a aceitação da própria responsabilidade corporativa. Esse é o papel básico dos códigos éticos empresariais. (CORTINA, 2007)

A autora supracitada dá um passo além e chama para a empresa a responsabilidade de tornar pública sua intenção de agir de forma ética. Refletindo sobre o tema é possível se concluir essa publicização pode sim ser efetiva e até salutar, mas não é imprescindível, pois se os colaboradores estiverem cientes e de acordo com os valores da empresa, o esperado é que ajam de acordo com o código de ética.

Neste derradeiro capítulo, demonstrou-se a importância do processo dialógico na construção de um código de ética, construído em conjunto por todos os partícipes de uma relação, ou seja, resultando de um consenso que traz consigo a validação das normas. Em um “nível pós-convencional”, a ser almejado por empresas que agem com responsabilidade social, o *compliance* instituído utilizando-se da ética do Discurso certamente resultará em diminuição de infrações em geral, dentre as quais crimes contra a ordem tributária.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No primeiro capítulo foi exposto como é organizado o sistema jurídico tributário brasileiro, ocasião em que se pode observar que ele é deveras complexo, certamente no âmbito do direito é o ramo que têm maiores ramificações legislativas. Para este estudo foram consideradas especialmente empresas de médio e grande porte, já que as empresas de pequeno porte estão inseridas na forma de tributação do Simples Nacional, que não tem uma grande complexidade.

Já no segundo capítulo, explicitou-se em linhas gerais sobre o *compliance*, histórico, evolução, problemas quando da sua implementação e qual a sua importância na sociedade.

No desenvolvimento dos estudos, confirmou-se o fato de que na sociedade capitalista atual, as empresas assumem um papel muito importante na sociedade, que ultrapassa o âmbito financeiro. Claro que em um primeiro momento, isso se dá em razão do seu poderio econômico, que muitas vezes são superiores aos do Estado, mas em um segundo momento, a importância social das empresas é capaz de influenciar todo o seu entorno.

Os programas de *compliance* a seu turno foram desenvolvidos justamente ao se perceber que é muito salutar para a sociedade a existência de empresas que primem por agir de forma ética, adotando práticas de boas condutas. Ou seja, a empresa que age na legalidade, assim o faz por ser compelida pelas normas, já a empresa que adota um programa de *compliance*, assim o faz porque tem o desejo de a sua atividade seja permeado pela ética.

Então no terceiro capítulo, explicitou-se como a ética do Discurso de Habermas, se utilizada quando da implementação dos programas de *compliance*, pode potencializar os resultados almejados. Já que a ética do Discurso pressupõe uma construção conjunta do código de ética empresarial, através de um processo dialógico, na qual todos os partícipes da inter-relação devem ter oportunidade de fala, uma democratização do espaço virtual, por assim dizer!

Considerando ser o código de ética empresarial derivado dessa construção conjunta, na qual os próprios envolvidos participam da elaboração das normas que eles mesmos deverão cumprir, a chance de que as normas sejam cumpridas é deveras maior do que quando são simplesmente impostas por um agente externo.

Neste contexto, rememora-se que os crimes contra a ordem tributária que resultam em sonegação de impostos, são ilícitos que exigem dolo (intencionalidade do ato) para configuração do tipo penal. Quando se fala em intenção de agir de forma certa ou errada, estando a prática abarcada pelo direito ou não, antes de ser um ato legal ou ilegal, é um ato moral/ético ou imoral/antiético que decorre dos valores éticos e morais que o agente possui. A seu turno, os valores éticos e morais de uma empresa são compostos pelas diretrizes e valores da empresa e também dos seus colaboradores.

Assim diante de um programa de *compliance* que tenha sido elaborado à luz da ética do Discurso, através do consenso logo com a participação efetiva de todas as pessoas que compõem determinado ambiente empresarial, apreende-se que esta construção conjunta da norma (código de ética empresarial) e concordância agentes responsáveis pela elaboração das declarações fiscais, bem como dos sócios, será um fator impactante para redução de crimes contra a ordem tributária.

## REFERÊNCIAS:

ABRÃO, Carlos Henrique. Crime Tributário um Estudo da Norma Penal Tributária. IOB. 3ª Ed. Rev. e Ampliada. São Paulo, 2009. (ISBN 978-85-379-0624-8)

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária. Atlas. São Paulo, 1995. (ISBN 85-224-1203-0)

BANNWART Jr., Clodomiro José “et .al”. Responsabilidade Integral, metodologia estratégica para o desenvolvimento pessoal, corporativo e educacional. Ed. Midiograf. Londrina, 2017. (ISBN 978-85-8396-074-4)

BANNWART Jr., Clodomiro José. Responsabilidade Social – uma visão Ibero-americana. Ed. Almedina, 2011.

BANNWART Jr., Clodomiro José. Globalização, empresa e responsabilidade social. Revista Scientia Iuridica – Tomo LXI, 2012, nº. 330.

BANNWART Jr, Clodomiro José, e FAVORETO, Ricardo Lebbos. Compliance Aspectos Jurídicos e Filosóficos. Engenho das Letras. Londrina, 2020.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Coleção Tratado de direito penal. 26. ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Noeses. 4ª Ed. São Paulo, 2007.

BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho. Compliance. In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

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. Brasília, 1º de agosto de 2013; 192º da Independência e 125º da República.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros. 28ª Ed. Rev. Ampl. E Atual. São Paulo, 2012. (ISBN 978-85-392-0116-7)

CARVALHO, André C., In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 119-153.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva. 18ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo, 2007. (ISBN 978-85-020-6098-2)

CARVALHO, William Eustaquio. Caso Enron: breve análise da empresa em crise. In: Migalhas. 09 set. 2004. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/6852/caso-enron--breve-analise-da-empresa-em-crise>.

CORTINA, Adela (org). Construir Confiança. Trad. Alda da Anunciação Machado. Ed. Loyola. São Paulo, 2007. (ISBN: 978-85-15-03283-9)

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. Ed. Fórum. 3ª Ed. Rev. Amp. e Atual. Belo Horizonte, 2018. (ISBN 978-85-450-0551-3)

DI CILLO, Roberto. Compliance no setor de infraestrutura. In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

DURÃES, Cintya Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. O *Compliance* no Brasil e a Responsabilidade Empresarial no Combate à Corrupção. Revista Direito em Debate, Ijuí-RS, Editora Unijuí, a. XXIX, n. 53, jan./jun.2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21527/2176-6622.2020.53.69-78>.

ENRON: Os mais espertos da sala. Documentário. Diretor: Alex Gibney. 14-04-2006. 1 vídeo (1h49min19s) Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5DKwOJKHgJM>.

EISELE, Andreas. Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário. Ed. Dialética. São Paulo, 2001. (ISBN 85-7500-022-5)

FREITAG, Bárbara. Itinerários de Antígona – A questão da moralidade. Ed. Papirus. Campinas, 1992.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro. Ed. Malheiros. São Paulo, 2010. (ISBN 978-85-7420-985-2)

GARCIA-MARZÁ, Domingo. Ética Empresarial - Do diálogo à confiança na empresa. Trad: Jovino Pizzi. Ed. UNISINOS. São Leopoldo.2008.

HABERMAS, Jürgen. Consciência Moral e Agir Comunicativo. Trad: Guido A. de Almeida. Ed. Tempo Brasileiro. Rio de Janeiro: 1989.

HABERMAS, Jürgen. Para o uso pragmático, ético e moral da razão prática. Trad: Márcio Suzuki. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/sQXwTfFw3xZcv9Jc3PKDfJ/?format=pdf&lang=pt> .

HABERMAS, Jürgen. Direito e Democracia entre Facticidade e Validade. Vol. II. Trad: Flávio Beno Siebeneichler-UGF. Ed. Tempo Brasileiro. Rio de Janeiro: 1997.

HERMANN, Nadja Mara Amilibia. O pensamento de Habermas. Filosofia, Sociedade e Educação: Revista do Grupo de Estudos e Pesquisas do Curso de Pós Graduação em Educação da UNESP, Marília-SP, UNESP, a.1, n.1, 1997.

JESUS, Damásio de. Parte geral/Damásio de Jesus; atualização André Estefam. Direito penal. vol. 1. 37. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros, 24ª Ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo, 2004. (ISBN 85-7420-561-3)

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2008

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao *compliance* tributário. Caderno de Finanças Públicas. Brasília, n.14, p. 327-342, dezembro, 2014. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3816/1/Cadernos%20de%20Finan%C3%A7as%20P%C3%BAblicas%20n.%2014%20Dez%202014.pdf>

MASSON, Cleber. Direito penal: parte geral (arts. 1º a 120). vol. 1. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

MENDES, Francisco S.; CARVALHO, Vinicius Marques D. Compliance - Concorrência e combate à corrupção. São Paulo: Editora Trevisan, 2017. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595450073/>.

MOREIRA, Egon Bockmann; CANTO Mariana Dall'agnol; GUZELA, Rafaella Peçanha. Lei Anticorrupção Brasileira (Lei nº 12.846/2013), In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640898> p. 385-415.

NUCCI, Guilherme de Souza. Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz; CAMPOS, Dejalma de (org). Direito Penal Tributário Contemporâneo Estudos de Especialistas. Atlas. São Paulo, 1995. (ISBN 85-224-1301-0)

OCDE aprova plano de adesão do Brasil e de outros países ao grupo: Entidade examinará adequação de políticas às diretrizes da organização. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-06/ocde-aprova-plano-de-adesao-do-brasil-e-de-outros-paises-ao-grupo>.

OLIVEIRA, Luis Carlos de. United Kingdom Bribery Act (UKBA), In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p.351-369.

PIZZI, Jovino. Ética do Discurso – A racionalidade ético-comunicativa. EDIPUCRS. Porto Alegre. 1994

POLIDO, Fabrício B. P. Ingresso do Brasil na OCDE e padrões em matéria digital. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-mar-07/polido-ingresso-brasil-ocde-padroes-conformidade>.

PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SALOMÃO, Heloisa Estellita (Org). Direito Penal Empresarial. Ed. Dialética. São Paulo, 2001. (ISBN 85-7500-016-0)

VECCHIO, Fabrizio Bon; VIEIRA; Débora Manke. Compliance Tributário: A Responsabilidade dos Sócios Administradores por Crimes Fiscais. In: ARAÚJO, Danielle Ferreira Medeiro da Silva; NOGUEIRA, Sandra Vidal; SILVA, Samara Taiana de Lima; SANTOS, Walkyria Chagas da Silva (org). DIREITO: PASSADO, PRESENTE E FUTURO (VOL. 2). Rio de Janeiro: Pembroke Collins, 2020. p. 154-166. Disponível em: [https://www.caedjus.com/wp-content/uploads/2020/08/LIVRO\\_DIREITO\\_PASSADO\\_PRESENT\\_E\\_FUTURO\\_VOL2.pdf?utm\\_campaign=resposta\\_automatica\\_da\\_landing\\_page\\_lp\\_-\\_livro\\_caedjus2020-\\_livro\\_direito\\_passado\\_presente\\_e\\_futuro\\_vol1e2&utm\\_medium=email&utm\\_source=R](https://www.caedjus.com/wp-content/uploads/2020/08/LIVRO_DIREITO_PASSADO_PRESENT_E_FUTURO_VOL2.pdf?utm_campaign=resposta_automatica_da_landing_page_lp_-_livro_caedjus2020-_livro_direito_passado_presente_e_futuro_vol1e2&utm_medium=email&utm_source=R)

VENTURINI, Otavio; MORELAND Allen; CARVALHO, André Castro. US. Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), In: CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. Manual de Compliance. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 321-350

VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. 4.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.