



ANÁLISE

Compliance tributário na Administração Pública

A 2ª parte de uma trilogia sobre o tema



ANDRÉ
HENRIQUE
LEMOS



EDGARD
USUY

25/04/2019 06:00



Imagem: Pexels

Cabe a este segundo escrito da trilogia proposta, tratar sobre *compliance* tributário na Administração Pública,

seguindo sempre a intenção de jamais esgotar o tema ou estabelecer verdades absolutas, se não trazer a lume considerações sobre tema; a produção legislativa e normativa sobre o *compliance* (gênero); o *compliance* tributário (como espécie) e o que este ambiente propõe para o destino das entidades governamentais.

Antes de adentrarmos no *compliance* tributário na Administração Pública, merece destaque o *compliance* na Administração Pública, ou seja, entender o porquê da existência deste nome-assunto que anda tráfegando tanto em vozes e ouvidos tupiniquins. Noutro falar, **como se tentou na primeira publicação desta trilogia¹**, saber o gênero, para depois, ir à espécie.

Assim, principiando com esta metodologia, o *compliance* na Administração Pública, visa a prevenção de práticas ilícitas; dá comandos, portanto, cria hipóteses/previsões e sanções.

+JOTA: Assine o JOTA e não deixe de ler nenhum destaque!

A adoção de programas de *compliance* na Administração Pública traz uma mudança de paradigma, na medida em que não faz com que a Administração apenas aja de modo reativo, por meio do exercício do poder de polícia, mas antes disso, crie mecanismos de prevenção, voltados a todos os funcionários, a fim de que saibam como devem cumprir seus deveres.

O Código de Conduta da Alta Administração Federal, de 21/08/2000 trouxe consigo o objetivo de padronizar o comportamento ético, a lisura e a transparência dos atos praticados na condução da coisa pública, voltado aos mais elevados cargos da estrutura do Estado (Ministros e Secretários de Estado, titulares de cargos de natureza especial, secretários-executivos, secretários, Grupo-Direção, Assessoramentos Superiores, presidente e diretores de agências nacionais, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de

economia mista), servindo de exemplo aos demais serviços públicos -somado ao Estatuto do Servidor Público Civil, a Lei de Improbidade e o próprio Código Penal Brasileiro -, principiando com punição de advertência à exoneração.

Dentre outros exemplos da escalada legislativa/normativa são a Lei 12.527/2011, a Lei 12.846/2013 (“Lei Anticorrupção” ou da “Empresa Limpa”), o Decreto 8.420/2015 (Regulamento da Lei Anticorrupção), a Lei 13.303/2016 (“Lei das Estatais”), o Programa de Fomento à Integridade Pública – PROFIP (Portaria 1.827/2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – MTCGU).

A Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e o seu Regulamento (Decreto 7.724/2012), trouxeram mais transparência entre a Administração Pública e a prática de *compliance*, uma forma de controle popular sobre a Administração Pública, reafirmando e evoluindo ao que já compunha o nosso ordenamento jurídico, como são os exemplos do artigo 5º, XXXIII, artigo 37,

inciso II do § 3º e do artigo 216, § 2º, todos da Constituição Federal; deixando para trás a ideia de que a Administração Pública informe o cidadão àquilo que lhe for e quando lhe fosse conveniente, e mais, criando-se também hipótese de “divulgação proativa de informações” (artigo 7º, § 3º), sem a necessidade de se justificar o pedido de acesso à informação (artigo 10, § 3º), aproximando-se da conquista sueca, de 1.766.

Diante de um sem-número de denúncias, investigações de corrupções, no governo da ex-presidente Dilma Rousseff criou-se o “pacote anticorrupção”, culminando na Lei 12.846/2013, a qual previne e evita a impunidade aos que atentarem contra o patrimônio nacional ou estrangeiro, contra os princípios da Administração Pública, ou ainda, contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, responsabilizando objetivamente as pessoas jurídicas e os demais responsáveis, cuja multa poderá variar de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto

do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação (artigo 6º, I).

Além disso, importa dizer que as sanções poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente. Sendo impossível utilizar o faturamento bruto, a multa poderá variar de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

A “Operação Lava Jato” motivou o legislador a introduzir a chamada Lei das Estatais (Leis 13.303/2016) no cenário jurídico brasileiro, a fim de criar controles internos (comitê de auditoria estatutário; área de *compliance* e comitê estatutário), nomeações de diretores, conselheiros de administração e fiscal, novos padrões de governança, de licitações e contratos; código de ética; canal de denúncia; proteção ao denunciante; proibição de diretores e membros do Conselho de Administração terem atuado nos últimos 36 (trinta e seis)

meses anteriores como participante de estrutura decisória em partido político ou organização vinculada à campanha eleitoral, por exemplo.

Demais disso, sabemos que o Índice de Percepção da Corrupção – IPC 2018 informa que o Brasil caiu da 96^a para a 105^a posição no *ranking* mundial (em um total de 180 países e territórios avaliados), o valor mais baixo dos últimos 7 (sete) anos, posição ladeada por Argélia, Armênia, Costa do Marfim, Egito, El Salvador, Peru, Timor Leste e Zâmbia²; realidade que faz com que o seu combate terá ser eficaz e diuturno.

Paralelamente às inovações legisladoras brasileiras, cabe citar outros países que recentemente passaram a ter legislações com este foco, a exemplo da *Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas* da Argentina, a *Loi Sapin II* Francesa, a *Corporate Crime Bill*, a *Whistleblowing Bill* da Austrália e a *Lei Genral de Responsabilidades Administrativas* do México.

Nestes poucos e sucintos parágrafos

acima, percebemos que o *compliance* não é apenas estar em conformidade com a lei (cumprimento da legislação nacional e internacional), regulações gerais e específicas do mercado, aliás, corroborado ao se propôs no primeiro artigo desta trilogia, mas também ter um Programa efetivo de integridade – seu monitoramento e revisões; fazer treinamentos contínuos nas corporações; praticar o *compliance* com terceiros intermediários; ouvidorias; canais de denúncias; investigações internas, autônomas, independentes e sigilosas; correições; auditoria independente; um *compliance officer*, idealmente “descolado” de qualquer departamento da corporação; prevenção de demandas judiciais; lavagem de dinheiro.

Noutras palavras, *compliance* mitiga corrupção, mas não só, faz gestão contextualizada dos riscos da corporação, com transparência e segurança das informações coletadas. Tem a ver, portanto, com perenidade e ética nas organizações.

Outro ponto de importante destaque

toca aos critérios anticorrupção às empresas que contratam com a Administração Pública (Lei 8.666/93).

Na toada da União, estados e municípios também sobem seus degraus nesta longa e íngreme escada contra a corrupção, criando seus Códigos de Conduta, Programas de Integridade, merecendo destaque para os casos elencados na tabela abaixo:

Estado/Município	Norma	Objeto/Ementa
RJ (Estado)	Lei 7.753/2017	Programa de Integridade e nas contratações de empresas com a Administração Pública Estadual
ES	Lei 10.793/2017	Código de Conduta e Integridade e a ser observado pelos fornecedor

		es de bens e prestadores de serviços ao Estado do ES
DF	Lei 6.112/2018	Obrigatoriedade do Programa de Integridade e nas contratações de empresas com a Administração Pública Distrital
AM	Lei 4.730/2018	Dispões sobre a instituição do programa de integridade nas empresas que contratarem com a Administração Pública do Estado do Amazonas

RS	LEI 15.228/20 18	Dispõe sobre a aplicação, no âmbito da Administra ção Pública estadual
GO	Decreto 9.406/201 9	Institui o Programa de <i>Complianc</i> e Público no Poder Executivo do Estado de Goiás
SC	Lei 17.715/20 19	Programa de Integridad e e <i>Complianc</i> e
SP (Estado)	PL 498/2018	Exigência de <i>Complianc</i> e às empresas que contratem com a Administra ção Pública

MG	PL 5.227/2018	Idem acima
RJ (Município)	Decreto 44.297/2018	Implantação e desenvolvimento de atividades sistêmicas de <i>compliance</i> e gestão de riscos e de controles pela Administração Pública Municipal – “Rio Responsável e Transparente”, incluído no Plano Estratégico da Cidade do RJ, 2017-2020
Curitiba	Proposição 005.00001. 2016	Procedimentos e rotinas para prevenir corrupção

São Paulo (Município)	PL 723/2017	Estabelece critérios de anticorrup ção em licitações
São José (SC)	PL 076/2018	Criação do Programa de Integridad e e <i>Complianc</i> e da Administra ção Pública Municipal
Goiânia	PL 236/2018	Dispõe sobre a obrigatorie dade da implantaçã o do Plano de Integridad e nas empresas que contratem com o Município de Goiânia

Diante deste crescente contexto
legislativo e normativo é que toda esta

base comportamental, preventiva – e ao fim, sancionatória também -, não garante o sucesso pleno do *Compliance*, mas sim, sua execução na plenitude (efetividade com a diminuição dos índices de corrupção), evitando que a sociedade pague pelas más práticas, pela corrupção, pela antiética, em um Estado Democrático de Direito, o que não se pode admitir.

No mesmo sentido, estruturas responsáveis pela integridade das ações públicas vêm sendo criadas, como por exemplo, a criação da Secretaria Executiva de Segurança e *Compliance*, no Governo do Distrito Federal e da Secretaria Executiva de Integridade e Governança no Governo Catarinense.

Deste modo, por meio desta realidade e necessidade, mudam-se paradigmas, exigindo-se profissionais treinados, qualificados, de áreas diversas, a fim de que, de modo inter e multidisciplinar, cooperem e colaborem entre si, solucionando as dificuldades do dia a dia. Nota-se assim, o fortalecimento da atividade de Relações Institucionais e

Governamentais que dão musculatura às relações transparentes e republicanas entre público e privado e vice-versa.

Adentrando no campo tributário, historicamente se viu nas últimas décadas que a maioria das discussões se resumia em saber se determinada lei era constitucional ou não; se determinado fato tributável infraconstitucional estava ou não de acordo com o texto constitucional, ou seja, discussões formais. As partes adversas e o Poder Judiciário estavam treinados para isto.

Isto ficou. A complexidade e a sofisticação são outras. O planejamento tributário, por exemplo é algo que exige dos profissionais, o domínio de vários princípios, regras, conceitos, interpretações de doutrinadores e tribunais (administrativos e judiciais), tema muito afetado com o advento da Lei Complementar 104/2001, mormente pela instituição do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, dando-se limites ao

planejamento tributário e autorizando a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos pautados pela finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

A inteligência do gestor, nesta proposta e pretensa didática do presente escrito em “*compliance* gênero” e “*compliance* espécie” (tributário), possui pontos incomuns, como a inteligência do gestor; sua gestão em criar e executar um programa de *compliance*; sua visão preventiva sobre o negócio que administra, ainda que não consiga precisar a totalidade dos riscos, age para os reduzir, visando o aumento de suas receitas e a redução de seus custos, tudo no plano da legalidade, indo, assim, além de uma escolha contábil. Enfim, há se analisar o caso concretamente; escolher a ação, não simulada e anterior à ocorrência do fato gerador.

Por certo, um ingrediente a mais sobreveio com a Lei 12.846/2013, principalmente com a implantação e o cumprimento de efetivos Programas de

Compliance, os quais unificarão as práticas das organizações e suas cartilhas. A Administração Pública ao exigir, tanto dos poderes constituídos, quanto de seus administradores que façam seus respectivos Programas disciplinará o mercado, e quem os realmente fizer, terá continuidade e sucesso.

E mais, bom se diga, que os Programas efetivos de *Compliance* não são voltados apenas para grandes corporações. Editais de licitações ao exigir Programas de *Compliance*/Integridade farão com que pequenas e médias empresas, a fim de sobreviverem, terão assim proceder, ou ainda, grandes companhias que já o façam, contratando fornecedores (de mercadorias ou serviços), deles o exigirão – talvez, em um primeiro momento, de modo menos complexo.

Ao que se vê, o caminho não terá mais volta, como por exemplo, no caso do Estado do Rio de Janeiro, o qual exige Programa de *Compliance* para contratos e convênios que ultrapassem 1,5 milhões de reais para obras e

serviços de engenharia e 650 mil reais para compras e demais serviços.

A prática tributária indica que a maior insegurança está na interpretação das leis – o que dizem objetivamente; o que lecionam os especialistas; o que respondem os tribunais (administrativos e/ou judiciais) -; batalhas que podem – e duram – anos, mas que exige do intérprete/operador, construção.

Havendo um Programa efetivo de *Compliance* no início de um planejamento tributário, por certo diminuirá a incidência da multa do artigo 6º, da Lei 12.846/2013, e já por este viés, vê-se a importância de um Programa efetivo de *Compliance*, mas que fique claro ao leitor, programas de “fachadas” já estão na mira da Administração, a exemplo do artigo 5º, § 2º da Portaria CGC 909/2015, o qual deixa claro que para fins de redução da multa aplicada, o programa de integridade não poderá ser meramente formal e que se mostre absolutamente ineficaz, ou ainda, criado após o ato lesivo objeto da apuração.

A transparência buscada pelos Programas efetivos de *Compliance*, também tem ramificações no direito tributário. Ao longo dos anos, o fisco desenvolve várias ferramentas para coletar e cruzar informações. Informações fornecidas pelos próprios contribuintes, dentre outras: Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), Declaração de Imposto Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração de Informações de Movimentação Financeira (DIMOF), Declaração de Operações com Cartões de Crédito (DCRED), Declaração de Juste Anual, Escrituração Contábil-Fiscal, SPED (2007), eSocial (2015).

Cabe um parêntese: SPED e eSocial são ferramentas que têm revolucionado a relação jurídico-tributária, criando-se um novo formato, cuja dimensão ainda não foi bem digerida por todos os seus operadores. O primeiro, por exemplo, proporcionou a integração entre a Administração Pública Federal Estadual e Municipal, unificando a recepção e o armazenamento, por meio de um fluxo único de informações.

Com este banco de dados, pode a Receita Federal do Brasil visualizar um sem-número de informações, utilizando-se, por exemplo, de técnicas de *analytics*³; identificar eventuais inconformidades; proporcionar e estimular a autorregularização (vide Programa Alerta, lançado em 2012 às pessoas físicas, e atualmente, voltado também à pessoas jurídicas, principalmente, aos maiores contribuintes, conforme Portaria RFB 641/2015); deflagrar operações-padrão; planejar fiscalizações; monitorar grandes contribuintes; otimizar a cobrança de tributos; definir seus Planos Anuais de Fiscalização (como o de 2018 que trouxe a “conformidade tributária” como um de seus objetivos específicos).

Neste ambiente, não estar em conformidade ocasiona (a) a perda da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN), ou seja, pagar tributo com a incidência de multa; (b) receber notificações eletrônicas ou cobranças automáticas de tributos; (c) recebimento de multas por atraso no envio ou inexatidão no preenchimento

das obrigações; (d) em casos de fraude, dolo ou simulação, poderá incidir a multa qualificada (em casos de tributos federais, no percentual de 150%) que, além da questão tributária (exemplos da amortização do ágio⁴ e do ICMS declarado e não pago⁵), podem provocar consequências criminais, criando a hipótese de crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90), atingindo a liberdade do agente.

Um mundo novo ainda está sendo experimentado, vez que os arquivos digitais datam do final de 2015 e fazem referência a obrigações acessórias do ano de 2010.

Em 2018, o Estado de São Paulo, por meio da Lei 1.320 (“Lei dos Conformes”), instituiu o Programa de Conformidade Fiscal, sendo o primeiro programa de estímulo à conformidade tributária, baseando-se em 3 (três) critérios: (i) adimplência com suas obrigações tributárias (referente ao ICMS); (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte

(obrigações acessórias); (iii) perfil de fornecedores com que o avaliado se relaciona (categorias A+, A, B, C, D, E e não classificado), deixando claro que os bons contribuintes terão tratamento diverso dos que estão em inconformidades, como por exemplo, procedimentos mais simplificados para apropriação de crédito acumulado, renovação de regimes especiais e transferência de créditos.

Este último critério carrega alta indagação, pois o contribuinte terá prejuízo em seu *score* por ter relação com fornecedores que possuam histórico de “ruim” (má-fé), frente ao princípio da impessoalidade (artigo 37, *caput*, da CF).

Demais disso, diante da impossibilidade de divulgação de informações específicas, frente o sigilo fiscal (artigo 198 do CTN), faria com que o contribuinte tivesse sua categorização rebaixada, ou até mesmo, viesse a não negociar ou não teria condições reais de contratar com seu fornecedor (por exemplo, de débitos não declarados, ou declarados,

mas discutidos administrativamente, o que, para esta última hipótese, haveria a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força do artigo 151 do CTN, logo, não podendo influenciar no *ranking* do contribuinte). Entrementes, responsabilizar terceiros por débitos do próprio contribuinte possui limitações, a teor do artigo 124, I do CTN. Situações sob crítica de especialistas e que terão ser equalizadas, as quais esperamos o sejam por meio de sua regulamentação.

A criação da categorização traz ao bom contribuinte, celeridade em processos e procedimentos, inclusive em vantagens nos procedimentos de autorregularização, como são os casos de seus artigos 14 e 16, ao invés do devedor contumaz, o qual terá um regime especial (artigo 19, por exemplo, impedimento de utilizar benefício ou incentivos fiscais do ICMS; cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais).

A referida Lei definiu princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o fisco paulista, trazendo princípio

para a simplificação do sistema tributário estadual; boa-fé e previsibilidade de condutas; segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária (especialmente com segmentação por perfil de risco do contribuinte do ICMS); publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; concorrência leal entre os agentes econômicos.

Certamente que tal Lei estimulará outros Entes Tributantes a assim proceder, e quem sabe – assim esperamos -, já com os ajustes merecidos.

Por outro lado, é preciso simplificar as obrigações acessórias; a duplicidade de informações criadas, muitas com a notícia de que seriam extintas, restando apenas uma; adequar as sanções, com graduação proporcional ao ilícito cometido, pois do contrário, o resultado é de franca desigualdade e desproporcionalidade das multas lançadas, exigindo do aplicador, sua reprimenda, como foi o caso do acórdão 3401-003.795, do CARF⁶;

uniformização da conduta fiscalizatória dos Entes Tributantes, à guisa de exemplo, distinção entre situações de clara evasão fiscal daquelas em que a conformidade não foi atingida, por conta da divergência na interpretação da legislação.

Temos que a iniciativa de uma cultura de *compliance* vai ao encontro dos anseios internacionais; cria um ambiente de ética nas relações corporativas, o que já está sendo acelerado e encurtado pela Tecnologia da Informação – TI e a Inteligência Artificial – IA, cujo norte aponta para uma realidade sem fronteiras, todavia, além da alta produção legislativa e normativa, etapas hão de ser passadas com afinco, como os efetivos Programas de Integridade; suas revisões permanentes; a colaboração e cooperação entre fiscos e contribuintes; a segurança nesta relação.

Enfim, sigamos em frente, persistindo na busca de um cenário ideal, diante deste mundo real.

¹ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/compliance-tributario-nocoes-gerais-13032019>

² <http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br>

³ Área multidisciplinar que usa estatística, matemática, computação e pesquisa para descobrir e relacionar padrão de dados.

⁴ Inúmeros casos de autuações levados ao CARF, com acusação de fraude, dolo ou simulação, mas com complexa divergência interpretativa, de regra, tendo resultado favorável aos contribuintes nas Turmas Ordinárias, porém desfavorável, por maioria de votos, na CSRF.

⁵ RHC 163.334/SC (STF); HC 399.109/SC (STJ).

⁶ Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 05/01/2010 a
30/12/2011

REGISTRO DE ENTREGA DE CARGA.
PRAZO. DESCUMPRIMENTO. MULTA.
CABIMENTO.

Nos termos do art. 39, § 1º da IN RFB
no 800/07, o depositário deve informar
previamente, no sistema específico, a
entrega da carga ao importador, sob
pena de, em caso de inobservância da
providência, ensejar a imposição da
sanção capitulada no art. 107, IV, f do
Decreto-Lei n. 37/66.

Assunto: Normas Gerais de Direito
Tributário

Período de apuração: 05/01/2010 a
31/12/2011

PENALIDADE. GRADUAÇÃO. DÚVIDA.
ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL.

Havendo dúvida fundada sobre a
gradação de penalidade por
descumprimento às regras de controle
aduaneiro, deve a norma ser
interpretada de maneira mais favorável
ao interveniente, *ex vi* do art. 112, IV do

Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário provido em parte.
(Relator Robson José Bayerl, maioria de votos, pelo provimento parcial do recurso voluntário).

ANDRÉ HENRIQUE LEMOS – Advogado, especialista em Administração Tributária (UDESC/ESAG) e Direito Processual Civil (UNIVALI), conselheiro Titular do CARF (2016-2018), Conselheiro Suplente no TAT/SC (2012-2018), membro do IBDEE e IASC, professor e palestrante.

EDGARD USUY – Administrador, diretor da Regional Santa Catarina da Associação Brasileira de Relações Institucionais e Governamentais – ABRIG, assessor de relações institucionais da Secretaria de Segurança Pública do Estado de Santa Catarina, diretor da INTEGRA Inteligência Política e Relações Governamentais.

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.