

**UM ESTUDO DO INCENTIVO AO COMPORTAMENTO EM CONFORMIDADE
COM AS REGRAS TRIBUTÁRIAS - COMPLIANCE FISCAL**

***A STUDY OF THE INCENTIVE TO BEHAVIOR IN COMPLIANCE WITH TAX RULES
- TAX COMPLIANCE***

FERLIN, A.S.¹, MATUISKI, C.E.F.M.², MARTINELLI, M.A.³

¹ Acadêmica de Direito – IMMES ² Mestre em Desenvolvimento Territorial – UNIARA, Docente no IMMES.

³ Mestre em Ciência, Tecnologia e Sociedade - UFSCar, Docente no IMMES.

Resumo: Diante dos riscos jurídicos comuns ao mundo corporativo, somados a ineptas estratégias e ferramentas de controle e gerenciamento, não é incompreensível e tampouco improvável o consequente aumento de custos para a empresa que, não raro, quando demasiadamente expressivo, culmina em sua derrocada. A incorporação de práticas de Compliance Fiscal pelas organizações visa garantir previsibilidade na gestão da carteira de demandas jurídico-tributárias, controlando a exposição aos riscos operacionais, além de contribuir na busca por resultados financeiros positivos e; ajuda a evitar que o contingente de demandas tributárias estabeleça desconformidade com as leis e normas jurídicas. A partir do estudo sistemático sobre o instituto "Compliance" buscou-se demonstrar como cada nova obrigação imposta pelo Estado representa aumento de custo para a atividade empresarial e refletir-se sobre as maneiras possíveis de gerir intercorrências contenciosas. Conclui-se que ao fazer cumprir as normas jurídicas consideradas importantes elementos de custo para a empresa, contribui-se para a correção do planejamento econômico-financeiro com o fito de reduzir a carga tributária incidente nos empreendimentos.

Palavras-chave: Empresa; Compliance Fiscal; Conformidade tributária.

Abstract: *Given the legal risks common to the corporate world, added to inept control and management strategies and tools, the consequent increase in costs for the company is neither incomprehensible nor improbable, which, often, when excessively significant, culminates in its downfall. The incorporation of Tax Compliance practices by organizations aims to ensure predictability in the management of the portfolio of legal and tax claims, controlling exposure to operational risks, in addition to contributing to the search for positive financial results and it helps to prevent the contingent of tax demands from establishing non-compliance with laws and legal norms. From the systematic study of the "Compliance" institute, we sought to demonstrate how each new obligation imposed by the State represents an increase in the cost of business activity and to reflect on possible ways to manage contentious complications. It is concluded that by enforcing the legal norms considered important cost elements for the company, it contributes to the correction of the economic-financial planning with the aim of reducing the tax burden levied on the enterprises.*

Keywords: *Company; Tax Compliance; Tax Compliance.*

INTRODUÇÃO

O Estado impõe normas de direito tributário, de direito urbanístico, de direito previdenciário ou do trabalho, bem como as normas ambientais, contratuais, etc. aos empreendedores. Cada obrigação jurídica imposta ao empreendedor, em geral à empresa ou empresário, tem natureza de elemento de custo na empresa, influenciando os cálculos, a tomada de decisão de empresários e reflete-se na própria atividade empresarial. Por conseguinte, as obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, interfere na composição dos preços e serviços para os adquirentes e consumidores. Aponta-se a possibilidade de que os agentes econômicos experimentam usufruir mais dos custos do que benefícios, ensejando o efeito de externalidades. Este efeito ocorre quando a equação entre o custo-benefício social, na dinâmica da economia, não está totalmente compreendida na definição dos preços da economia. Nesse contexto, todo efeito que um agente econômico produz, negativo ou positivo, repercute sobre a atividade econômica, renda ou bem-estar do outro agente econômico, sem a correspondente compensação (COELHO, 2014). À medida que tais externalidades possam ser compensadas, elas se tornam internalizadas para serem geridas através de decisões que se pautam pela imposição de deveres e garantia de direitos para fazer justiça.

Nesse sentido, entendem-se os esforços dos agentes econômicos em melhor gerir, controlar e antecipar decisões, utilizando-se de cálculos empresariais complexos que abarcam preço dos insumos, mão de obra, tributos, margem de lucro esperada e contingências, compreendendo que esses são fatores que repercutem diretamente no custo da atividade econômica. No campo das contingências, o cálculo é embasado principalmente em variáveis qualitativas, por meio da aplicação de conhecimento técnico. É fundamental que o empresário desenvolva métodos e ferramentas que antecipem as decisões judiciais ou administrativas derivadas de normas que representam direito-custo (COELHO, 2014), de modo a preservar a margem de lucro da empresa. Tais contingências, se somadas a ineptas estratégias e instrumentos de controle e gerenciamento, resultam na grave redução da lucratividade, podendo, até mesmo, ocasionar perdas irreparáveis. A incorporação de práticas de Compliance Jurídico-Tributário na empresa visa garantir previsibilidade na gestão da carteira de demandas e processos fiscais, controlando a exposição ao riscos operacionais dessa natureza, na busca por empreender resultados financeiros positivos e evitando que o contingente estabeleça desconformidade com as leis e normas jurídicas. A partir do estudo sistemático sobre o instituto

"Compliance", define-se o escopo de pesquisa, objetivando demonstrar de que maneira é possível gerir as intercorrências tributárias em face da empresa através do planejamento tributário, fazendo-se cumprir as normas jurídicas, com o fito de recolher menos tributos de forma lícita. Parte-se da observação do conteúdo da Lei nº 12.486/13 ("Lei Anticorrupção") relativamente ao Compliance. Esta lei elucida que o dispositivo traz consigo determinados benefícios dirigidos as empresas que, em caso de superveniência de sanções contra elas, tenham adotado efetivo programa de integridade conforme normas legais e regulamentares. Essa é uma condição que revela preocupação por parte do Estado, estimulando que pessoas jurídicas se comprometam em todas as fases e aspectos de implantação e manutenção de Compliance (BLOK, 2014). A partir da análise crítica do contexto atual e da utilização do método dedutivo fundado em pesquisa bibliográfica, utiliza-se da revisão, indispensável para a delimitação da indagação de natureza científica e para obter uma ideia precisa sobre o estado atual dos conhecimentos sobre um tema, sobre suas lacunas e sobre a contribuição da investigação para o desenvolvimento do conhecimento (LAKATOS e MARCONI, 2003). Dessa forma, procura-se explicitar termos e procedimentos relacionados ao estudo jurídico de empresa, Compliance, riscos jurídicos, no acompanhamento do ordenamento jurídico pertinente.

O objetivo geral da pesquisa é demonstrar como o Compliance Jurídico-Tributário tem sido determinante para prevenir a empresa do enfrentamento de situações contingenciais, de forma que a sua prática guie os negócios evitar severos prejuízos, tendo em vista que a desconformidade com imposições legais e normativas oferecem riscos operacionais jurídicos.

MÉTODO DE PESQUISA

Tomado como sustentáculo da elaboração da pesquisa no levantamento de fontes bibliográficas foram delimitadas os termos e expressões de busca, cujos documentos recuperados são aderentes aos temas relacionados aos termos como: Empresa, Compliance, Gestão de Riscos Jurídicos, Conformidade e Responsabilidade Civil. Desenvolveu-se assim a revisão bibliográfica, técnica adotada para elaboração desta pesquisa, se fundamenta ainda na doutrina jurídica relacionada ao campo do Direito Empresarial para auxiliar no alcance dos resultados pretendidos. A partir da bibliografia selecionada, é apresentada discussão que permeará os ramos do Direito Empresarial e Direito Tributário, disciplinas que versam sobre a atividade econômica, temas avançados sobre Compliance e a Lei nº 12.846/2013 ("Lei Anticorrupção"). Integrar a compreensão dos aspectos que envolvem dinâmica jurídica

corporativa com estudos relacionados ao conceito de Compliance Jurídico-Tributário, sua aplicação em empresas e a prática de atos em conformidade com leis e normas impostas.

Em termos metodológicos, a pesquisa versa sobre o viés do conhecimento tecnológico do direito (COELHO, 2014), cujo procedimento se utiliza quando a questão fundamental que se pretende esclarecer não está ligada à contextualização histórica da norma jurídica, mas exclusivamente ao sentido ou sentidos que lhe podem ser atribuídos e, deste modo, afirmações conflitantes acerca do sentido de uma determinada norma jurídica não se excluem, pelo contrário, convivem numa harmonia própria. A utilização do método pode ser definida:

Ao se debruçar sobre uma norma jurídica para delimitar as decisões que podem ser adotadas a partir dela, o estudioso desenvolve um conhecimento tecnológico. Ou seja, ele conhece os meios mais ou menos adequados para se alcançarem fins preestabelecidos (COELHO, 2014, p.14).

A presente pesquisa tem o objetivo de indicar alternativas para os problemas jurídicos no contexto da prevenção de riscos que as intercorrências contenciosas podem ocasionar à empresa, lançando mão do método de pesquisa bibliográfica, que se conceitua como um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema, pois o estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações. (LAKATOS; MARCONI, 2003). Também se considera, para realização desta pesquisa, a técnica do conhecimento tecnológico (COELHO, 2014), de forma a interpretar a norma vigente a partir do levantamento bibliográfico e estudo da legislação pertinente, a fim de analisar quais decisões podem derivar desse estudo.

CONCEITOS E FUNDAMENTOS

O atual desafio da política fiscal é reduzir a evasão e promover o comportamento de Compliance. Tem-se como comum preocupação dos governos atuais a contenção e a redução dos índices de inadimplemento das obrigações fiscais, de modo a serem asseguradas a regularidade e a previsibilidade da arrecadação de recursos necessária ao adequado funcionamento do Estado, e nesse contexto, faz-se imprescindível a elaboração de uma política fiscal capaz de identificar os mecanismos para a promoção efetiva do comportamento da Compliance, ou seja, do regular cumprimento da legislação tributária, com o consequente adimplemento das obrigações fiscais (VITALIS, 2019). Em sentido estrito, o vocábulo evasão

está para definir atividades ilícitas, enquanto elisão é usada para qualificar atividades de acordo com a lei, que não infrinjam nenhum dispositivo legal (BECHO, 2015, p. 506). Em sentido estrito, GRECO (1998, 121) define elisão como a adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existia caso não tivessem sido adotadas tais providências.

Em termos jurídicos, atualmente, planejamento tributário é o rótulo utilizado para se abordar, academicamente, de um lado as tentativas do contribuinte de, principalmente de forma lícita, não recolher tributos ou recolhê-los no mínimo possível, ou, ainda, de recolhê-los o mais tarde possível. A elisão fiscal é modernamente chamada de planejamento tributário, que, portanto, envolve qualquer atividade lícita em que o contribuinte busque reduzir, retardar ou eximir-se do recolhimento de tributo (BECHO, 2015, p. 504-505). Para SANTI (2013, 150-151), é curioso notar várias circunstâncias que permeiam o período de 1988 a 2008, em que a carga tributária nacional saltou de 20% para 36% do PIB, visto que a nova Constituição, a inflação, o plano real, o ajuste fiscal e uma série de leis ordinárias, complementares e emendas constitucionais avançaram institucionalmente, mediante a criação de novos tributos ou novas hipóteses de incidência, assim, o contribuinte foi empurrado para enfrentar o custo tributário, caindo na ilegalidade, via informalidade, como as classes menos favorecidas ou os pequenos empresários; acomodando-se à legalidade, como a classe média e assalariados que pagam seus tributos na fonte, ou combatendo a legalidade com as próprias armas da legalidade, como é o caso de pessoas jurídicas que tem recurso e acesso à Justiça, resultando no aumento da carga tributária e, portanto, o incentivo ao aumento exponencial do contencioso tributário.

Mas conforme AMARAL (2013, 188), se admitimos que a elisão fiscal se dá como efeito de ato jurídico lícito, permitido pelo Direito, e a evasão como efeito de ato ilícito que visa reduzir ou afastar a eficácia jurídica decorrente da incidência da hipótese de incidência tributária, pode-se concluir que o estudo do planejamento tributário reside em delimitar o campo da legalidade, ou seja, o limite do que perante o sistema jurídico se enxerga como ato lícito, o que implica delimitar, em contra nota, o campo do ilícito. Uma distinção importante para a compreensão da repercussão econômica do inadimplemento fiscal está na definição normativa dos tributos devidos e na conseqüente previsão de arrecadação, que difere do efetivo recolhimento de tributos. Em outras palavras, a previsão legal da incidência tributária não é garantia, como se sabe, da efetiva arrecadação (VITALIS, 2019). Um bom sistema impositivo

tributário deve ter como um de seus objetivos o de promover o bem-estar econômico, a fim de corrigir as externalidades que surgem quando uma pessoa ou organização não considera os efeitos de seus atos sobre os demais (MIRRELES, 2013, p. 27). O instrumento básico e o mais tradicional para reforçar e assegurar o comportamento de Compliance, no âmbito tributário, é a frequente realização de auditorias e procedimentos de fiscalização pela administração fiscal. Tal atuação funda-se na concepção teórica de que o comportamento dos contribuintes é decidido prioritariamente pelo critério racional, a partir da análise econômica que envolve o cálculo do risco e do custo-benefício (VITALIS, 2019). Para tanto, o planejamento tributário (elisão fiscal) vem a ser entendido e confundido com o próprio Compliance tributário, que muitas vezes se baseia justamente na identificação de lacunas da legislação tributária para encontrar formas que diminuam a carga fiscal – por vezes, o planejamento tributário decorre da identificação, pelo contribuinte, de uma brecha na lei, o que só é possível se o sistema jurídico for visto como lacunoso (BECHO, 2015, p. 506-507).

Uma premissa necessária é dizer que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de a pessoa (física ou jurídica) planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal, em outras palavras, ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidências de tributos ou de tributos mais onerosos (OLIVEIRA, 2013, p. 457). No entanto, práticas evasivas são completamente distintas do planejamento tributário, posto que por evasão fiscal tem-se qualquer ato ilícito que leve ao retardo, à redução ou à não incidência aparente da forma tributária após o fato gerador; a evasão fiscal está em outro terreno, onde não pairam as dúvidas típicas que envolvem a elisão – denomina-se evasão tributária um grupo de práticas delitivas que englobam a sonegação fiscal (Leis nº 4.729/65 e nº 8.137/90, de direito penal tributário) e as fraudes à lei (Art. 166, VI, CC), quando forem leis tributárias – todas elas ferem o ordenamento jurídico, sendo a primeira objeto do direito tributário penal, posto definida em lei como crime, possibilitando ao sistema jurídico imputar ao contribuinte faltoso uma pena de privação de liberdade; a simulação é um dos vícios do negócio jurídico, dela tratando o direito civil com implicações tributárias historicamente detectadas, e a fraude à lei tanto é objeto do direito civil quanto do direito penal (BECHO, 2015, p. 506-507).

Diante desse cenário, a administração fiscal deve encontrar meios capazes de estimular e difundir o comportamento voluntário de Compliance, atuando de modo a prevenir

o ilícito (evasão e sonegação fiscais e planejamento fiscal agressivo) e, conseqüentemente, assegurar a preservação da livre-concorrência e da justiça fiscal (VITALIS, 2019). A propósito, para Alm, Sanchez e De Juan (1995, p. 4-6), os fatores determinantes da decisão do contribuinte de adimplir com suas obrigações tributárias são: (a) o receio de descoberta do comportamento ilícito e punição; (b) a carga fiscal; (c) a adequada prestação de serviços públicos; e (d) a superestimativa de baixas probabilidades e a norma social vigente sobre o pagamento de tributos (ALM; SANCHEZ; DE JUAN, 1995, p. 4-6). Conforme destaca OLIVEIRA (2013, P. 473), é importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável.

A temática do planejamento tributário envolve a interpretação da própria configuração da legalidade tributária, assim, o estudo do direito tributário, destacando os critérios da regra-matriz da norma tributária, leva ao reconhecimento de lacunas na legislação fiscal; algumas ocorrências do mundo real não encontrarão descrição completa na norma, acarretando a sua não tributação. Por vezes, essa não incidência legal é pretendida pelo legislador e outras tantas não, o feitor das leis simplesmente não as identificou de modo a permitir a chamada subsunção da lei ao fato – a subsunção, na realidade, significa a aplicação da norma, fruto da interpretação, aos acontecimentos, aos fatos do chamado mundo fenomênico. Sendo lícita a elisão, suas práticas antecedem a subsunção da norma ao fato, evitando o surgimento da obrigação de natureza fiscal, já as práticas ilícitas (evasão) são formas encontradas pelo contribuinte de, após o surgimento da obrigação tributária, burlar seus efeitos, usando de artifícios proibidos e que lesam o fisco (BECHO, 2015, p. 506-507).

NORMAS DE DIREITO-CUSTO

Para definir os preços dos produtos e serviços que fornece ao mercado, o empresário realiza um cálculo cada vez mais complexo, que compreende o preço dos seus insumos, a mão de obra, os tributos, a margem de lucro esperada e as contingências, como greves prolongadas, quebra de safra, instabilidades políticas, acidentes, etc. Normas jurídicas repercutem diretamente no custo da atividade econômica e por isso devem ser consideradas no cálculo empresarial. São da natureza de elemento de custo grande parte das normas de direito do trabalho, de direito tributário, de direito previdenciário, as de direito ambiental, as de direito urbanístico e outras (COELHO, 2014). Para a implantação de uma política de Compliance

também há custos: de manutenção, que envolvem execução e promoção da política, recursos humanos, treinamento, comunicação e consultoria; também há custos de não conformidade, que abrangem penalidades, multas e tributos, custo de remediação, perda da receita, interrupção dos negócios e perda da produtividade, impacto no capital, danos à reputação da empresa, de seus empregados e da marca, despesas com advogados, custas judiciais e valor/hora da alta administração e, ainda, há os custos de governança, que contam com a manutenção e as despesas da diretoria e dos comitês, custos legais e jurídicos, contratação de auditoria externa e relacionamento com investidores e comunicações (COIMBRA; MANZI, 2010, p. 106). Por isso, embora a implantação de uma política de Compliance anticorrupção indubitavelmente acarrete altos custos para a organização empresarial, os prejuízos causados pela corrupção podem ser bem superiores, pois, entre os objetivos da implantação de uma política de integridade encerram-se organizar documentação e procedimentos, gerenciando de forma adequada os riscos e exaltando a transparência. (CANDELORO; RIZZO, 2012, p. 239).

A interpretação das normas do direito-custo exige a maior objetividade possível, com vistas a ensejar a relativa antecipação das decisões judiciais ou administrativas derivadas dessas mesmas normas, pois o cálculo empresarial é condição da preservação do lucro e este, por sua vez, é a alavanca das atividades econômicas no capitalismo - a interpretação o quanto possível objetiva das normas de direito-custo está ligada ao próprio funcionamento da estrutura econômica do sistema capitalista (COELHO, 2014). Embora com graus de precisão diversos, ambos os cálculos, matemático ou qualitativo, são alimentados pela objetividade possível que pressupõe informações confiáveis. Especificamente para o cálculo qualitativo, utilizado para prever situações contingenciais, o tecnólogo do direito se debruça sobre informações jurídicas confiáveis baseadas não apenas em precedentes jurisprudenciais e ensinamentos doutrinários (que trazem análises mais precisas), mas principalmente nas variáveis qualitativas, tais como: a) inexistência de consenso absoluto, na comunidade jurídica, acerca da exata interpretação das normas; b) o papel da ideologia e dos valores na interpretação e aplicação do direito; c) alterações econômicas, políticas e sociais que possam interferir com o entendimento que a comunidade jurídica tem das normas em vigor (COELHO, 2014, p. 55). Por tudo isso, se pode afirmar que em ambientes menos corruptos, existe uma maior competição e a vitória ocorre pelo agente mais capaz. As empresas devem se preparar para serem competitivas, buscando maior produtividade e com menores preços. A corrupção é um dos fatores de distração da economia, o sendo que o Compliance, exerce vez mais um papel fundamental (BLOCK, 2014).

O estudo sobre o instituto sistemático que é o Compliance demonstra como cada nova obrigação imposta representa aumento de custo para a atividade empresarial e de que maneira é possível gerir as intercorrências contenciosas, fazendo-se cumprir as normas jurídicas que se tornam importante elemento de custo para a empresa, prevenindo-a do enfrentamento de uma recuperação judicial ou até mesmo da falência.

“LEI ANTICORRUPÇÃO” E COMPLIANCE

A Lei Anticorrupção importou do direito norte americano o conceito de Compliance, termo originado no mercado financeiro e que tem se estendido para as mais diversas organizações privadas e governamentais, especialmente àquelas que estão sujeitas à forte regulamentação e controle (BLOK, 2014). No Brasil, seu significado se traduz em “ato de cumprir, de estar em conformidade e executar regulamentos internos e externos, impostos às atividades da instituição, buscando mitigar o risco atrelado à reputação e ao regulatório/legal” (MANZI, 2008). Nos âmbitos institucional e corporativo, Compliance é o conjunto de disciplinas para fazer cumprir as normas legais e regulamentares, a política e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer (BLOK, 2014). As colocações de TEIXERIA (2018) orientam na demonstração da importância de se implementar formas de estabelecer melhor controle, segurança e transparência dos atos praticados no ambiente corporativo, com adoção de programas de integridade, o que envolve códigos de conduta e Compliance, significando conformidade com a legislação e com regulamentos internos da empresa. Assim, a implementação do Compliance nas organizações propicia a mitigação de riscos e prejuízos financeiros à empresa, na medida em que previne a prática de infrações, pois se trata de um sistema de autocontrole cuja implementação adota procedimentos eficazes de prevenção contra irregularidades praticadas na atividade empresarial, primando pela transparência, pela ética e pelo cumprimento das leis e normas internas das companhias, visando combater atos de corrupção e fraude.

Controlar permite reduzir riscos e incertezas em relação a eventos futuros. Por isso, pautar a atividade empresarial sobre as prescrições do ordenamento jurídico federal e de procedimentos internos possibilita diminuição do grau de dúvida sobre sua atuação, evitando a ocorrência de consequências mais devastadoras e de catástrofes que podem ser evitadas. No Brasil, através da Lei nº 12.846/2013 (“Lei Anticorrupção”) é possível notar uma tendência do

Estado em dividir esforços de combate a fraudes com entes privados. Tal lei dispõe acerca da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas (especialmente as que desenvolvem atividade econômica) pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira (TEIXEIRA, 2018). O descumprimento de preceitos legais e internos pode ocasionar sanções à empresa, que será responsabilizada pelas infrações com a imposição prática, por exemplo, de multas que podem alcançar valores elevados, impactando nos resultados financeiros ou até na atividade empresarial. Nesse prisma, prevenir condutas que importem infringir a legislação vigente e que desrespeitem as próprias normas da empresa é essencial para manutenção no mercado bem como para a sobrevivência da companhia.

A edição de decretos com intuito de regulamentar a aplicação de “Lei Anticorrupção” (Lei 12.486/2013), no âmbito das competências estadual ou municipal, demonstra a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, que se manifesta atingindo principalmente empresas que ainda não possuíam trabalhos estruturados no sentido de adotar mudanças organizacionais para mitigação de fraudes internas, através da implementação e uso de código de ética, do código de conduta, de canal de denúncia, controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, análise de aderência ética dos profissionais e parceiros comerciais (TEIXEIRA, 2018). É através da implementação sistemática desse ferramental que o Compliance pode contribuir para mitigação de riscos jurídicos à empresa. Nas hipóteses dos denominados crimes societários, conforme se refere OLIVEIRA (2015, 86), a respeito da responsabilidade civil objetiva, não há, na fase de inquérito, preocupação em investigar a autoria, tendo em vista que nesses casos a conduta favorece, em tese, a pessoa jurídica e é praticada em seu nome; não são colhidos elementos aptos a apontar a responsabilidade pessoa e as investigações ficam restritas à materialidade delitiva; não são raras as vezes, mormente em casos de crimes tributários, financeiros, ecológicos ou contra o consumidor, nos quais o inquérito sequer é instaurado e a denúncia se baseia no auto de infração lavrado pela autoridade administrativa, sendo o crime imputado aos sócios, diretores, administradores ou gerentes da sociedade – corroborando a possibilidade de punição por fatos de terceiros e evitando a individualização da responsabilidade. Por outro lado, vigentes, no Direito Penal, os postulados da responsabilidade subjetiva, não há como punir a pessoa jurídica e os crimes praticados em nome da sociedade somente podem ser punidos através da apuração da responsabilidade individual dos mandatários da sociedade, desde que comprovada sua participação nos fatos.

Sem faltar aos deveres de probidade, aqueles que administram a empresa devem procurar economizar tributos por vias legais e obter com isso proveitos do interesse da pessoa jurídica, tendo em vista que as exigências do bem público e da função social da empresa não significam que seu administrador deva pagar tributos quando possa legalmente deixá-lo; além disso, o administrador de uma empresa somente é pessoalmente responsável pelos prejuízos que causar em virtude de atos que praticar com culpa ou dolo, ou com violação da lei ou do estatuto da empresa (OLIVEIRA, 2013, p. 472).

No código civil de 2002, ar. 1.016, está prevista a responsabilidade solidária, perante a sociedade e terceiros, dos administradores que por culpa causarem prejuízo no desempenho de suas funções, e no CTN, art. 135, está estabelecida a responsabilidade tributária, em caráter pessoal, dos administradores que agirem com excesso de poderes ou com infração de lei, de contrato social ou de estatutos, no mesmo sentido. Logo, não contraria a lei, pelo contrário, cumpre sua função, o administrador que busca a economia fiscal por maneiras legítimas, tanto quanto qualquer pessoa pode fazê-lo na sua vida individual, e tal economia não decorre de ato ilícito, nem do descumprimento de uma hipotética obrigação de incidir na obrigação tributária, porque, sendo esta conforme a lei, no sentido de só existir se ocorrer o fato gerador do tributo, tal como definido em lei, qualquer ato ou omissão de ato, anterior ao fato gerador, praticado sem violação de lei com vistas a evitar o fato gerador ou a retardá-lo, ou tendente a reduzir a obrigação dele decorrente, insere-se perfeitamente nas atribuições e nos deveres do administrador, tanto quanto nos direitos das pessoas em geral e também da pessoa jurídica por ele administrada; é neste contexto, portanto, que a lei não obriga que a pessoa pratique os atos que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias.

Sabidamente, os comportamentos de inadimplemento, sonegação e evasão fiscal minam os sistemas fiscais dos Estados, cada vez mais pressionados pela necessidade de mais recursos e por demandas sociais intensas, dependentes das receitas tributárias para serem atendidas, pois outrora objeto de abordagem quase exclusivamente pelos governos e administrações fiscais, preocupados com a redução do montante arrecadado, o inadimplemento ou descumprimento reiterado das obrigações fiscais também vem sendo atualmente analisado e estudado pelas ciências econômicas, uma vez que, além do flagrante prejuízo concorrencial ocasionado pela inadimplência, é inegável que o inadimplemento traz também graves consequências econômicas com repercussões sociais importantes, por isso, sem questionar a influência que a ética e as normas sociais exercem na motivação comportamental do contribuinte, também a

análise econômica tem sido relevante para a elaboração de políticas fiscais mais eficazes de estímulo à Compliance fiscal (VITALIS, 2019).

CONCLUSÃO

Essa pesquisa sobre Compliance Jurídico-Tributário demonstra como cada nova obrigação imposta representa aumento de custo para a atividade empresarial, à medida que sua implementação, por meio de desenvolvimento de controles internos, é capaz de mitigar fraudes e riscos jurídicos e financeiros à empresa. Sua prática também denota como é possível gerir intercorrências contenciosas fazendo-se cumprir normas jurídicas que se tornam importante elemento de custo para a empresa, prevenindo-a do enfrentamento de severas ou irreversíveis perdas, vez que auxilia no estabelecimento de providências capazes de conjecturar com antecedência consequências que imputam responsabilização administrativa e civil das empresas. Como forma de mitigação de direito-custo, o Compliance atua na varredura de condutas nefastas à saúde econômica da empresa. A sinergia entre os esforços do Estado e de entes privados no combate a fraudes e corrupção nas empresas faz incentivar a adoção de programas regrados com base na transparência e na ética, que disciplinem sistematicamente o comportamento dentro das empresas como forma de evitar, na atividade empresarial, desvios de conduta dos padrões legais e conforme normas internas, por meio da imposição de cominação de penalidades correspondentes ao cometimento de atos ilícitos. Tendo em vista que a interpretação o quanto possível objetiva das normas de direito-custo para o cálculo empresarial está ligada ao próprio funcionamento da estrutura econômica do sistema capitalista, porque é condição da preservação do lucro e este, por sua vez, é a alavanca das atividades econômicas no capitalismo, considera-se que a prática de Compliance se apresenta como uma forma eficaz de contornar perdas provenientes da imposição de obrigações jurídicas face à empresa, no enfrentamento de riscos e contingências supervenientes.

Ao tratar da aplicação das sanções administrativas e judiciais em relação às pessoas jurídicas, a Lei nº 12.486/13 trouxe a possibilidade da concessão de benefício às empresas que possuem área de Compliance devidamente estruturada, ou seja, quanto mais ética e em conformidade às leis e regulamentos estiver de fato à empresa, menor poderá ser a sanção a ela imposta. O descumprimento de preceitos legais e internos pode ocasionar sanções à empresa, que será responsabilizada pelas infrações com a imposição prática, por exemplo, de multas que podem alcançar valores exorbitantes, impactando nos resultados financeiros ou até na atividade

empresarial. Nesse prisma, prevenir condutas que importem infringir a legislação vigente e que desrespeitem as próprias normas da empresa se faz essencial para manutenção no mercado bem como para a sobrevivência da companhia. Por tudo isso, é possível concluir que a implementação de Compliance é um movimento sem volta, pois a tendência é de que este mecanismo ligado à integridade permita alcançar um novo patamar de cultura cidadã e empresarial de honestidade, que reverbera em toda a sociedade. E esta pesquisa, como um estudo inicial sobre o assunto, permite a compreensão desse contexto, abrindo espaço para o acompanhamento da implementação prática desse mecanismo nas empresas.

REFERÊNCIAS

ALM, James; SANCHEZ, Isabel; DE JUAN, Ana. Economic and noneconomic factors in tax Compliance. *Kyklos*, v. 48, 1995.

AMARAL, Gustavo da Silva. Planejamento tributário e a figura do abuso de direito. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; et. al. (Coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo : Saraiva, 2013.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. – São Paulo : Saraiva, 2015.

BLOK, Marcella. Nova Lei Anticorrupção (Lei 12846/2013) e o Compliance. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, v. 65. jul./set. 2014

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. *Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo*. SP: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CHERMAN, A.; TOMEI, P. A. Códigos de ética corporativa e a tomada de decisão ética: instrumentos de gestão e orientação de valores organiz.? *RAC*, 9(3), p. 99-120, jul./set. 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa*. 18ª ed. São Paulo : Saraiva, 2014.

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

GRECO, Marco A. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. SP: Dialética, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI; Marina Andrade. Fundamentos de metodologia científica 1 - 5. ed. - São Paulo : Atlas 2003.

MANZI, Vanessa Alessi. Compliance no Brasil. São Paulo: Saint Paul, 1ª Ed, 2008.

MIRRELES, James. Diseño de un sistema tributario óptimo. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=MXGnDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR1&ots=WEZ90zURq2&sig=HByVT1bb5KHbCLWdJGNhpy8bAM8&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 5 set. 2019.

OLIVEIRA, Ricardo M. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão. In: MARTINS, Ives Gandra S. (Coord.). Curso de direito trib. 14. ed. – SP: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, A. C. M. Criminalidade e Direito Penal. In: SANTOS, N. C. dos; et. al. (Coord.). Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. SP, Saraiva, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Planejamento tributário: desafios institucionais. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; et. al. (Coord). Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo : Saraiva, 2013.

TEIXEIRA, Tarcisio. Direito empresarial sistematizado : doutrina, jurisprudência e prática. 7ª ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

VITALIS, Aline. Compliance Fiscal e Regulação Fiscal Cooperativa. REVISTA DIREITO FGV, 15(1), p. 1-22, 2019. Disp. em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430/75987>>. Acesso em: 5 set. 2019.