

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

JOÃO PEDRO CEREN

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A QUESTÃO DO SIGILO DE DADOS DO
CONTRIBUINTE**

MARÍLIA
2019

JOÃO PEDRO CEREN

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A QUESTÃO DO SIGILO DE DADOS DO
CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Profa. Dr. Walkiria Martinez Heinrich Ferrer e Co orientação da Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA
2019

Ceren, João Pedro

Compliance tributário e a questão do sigilo de dados do contribuinte/
João Pedro Ceren – Marília: UNIMAR, 2019.
134f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) – Universidade de Marília, Marília, 2019.

Orientação: Prof^ª. Dr^ª. Walkíria Martinez Heinrich Ferrer

1. Compliance Tributário 2. Sigilo Fiscal 3. Internacional I. Ceren, João Pedro.

CDD – 341.39

JOÃO PEDRO CEREN

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A QUESTÃO DO SIGILO DE DADOS DO
CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, sob a orientação da Profa. Dr. Walkiria Martinez Heinrich Ferrer e Co orientação da Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovado pela Banca Examinadora ___/___/___

Profa Dr. Walkiria Martinez Heinrich Ferrer
Orientadora

Prof(a). Dr (a) Maria de Fatima Ribeiro
Coorientadora

Prof(a). Dr (a) Dirceu Pereira Siqueira

Dedico este trabalho especialmente a minha mãe, que teve sempre dois papéis, o de pai (me corrigindo nos momentos mais difíceis) e de mãe (afetuosa e compreensiva), e que sempre nos momentos mais delicados me auxiliou, seja com uma palavra de incentivo, ou com afeto ainda que a sua maneira. Hoje utilizo a frase tantas vezes repetida por ela, “Se hoje sou gente, é porque passei pela sua vida”. A frase não poderia ser mais verdadeira, se hoje sou Mestre, é porque passei pela sua vida, obrigado Raquel de Moura.

Agradeço a colaboração da Profa Walkiria Martinez Heinrich Ferrer pela paciência, atenção e disponibilidade durante todo o Mestrado, obrigado, bem como a Profa Maria de Fátima Ribeiro. Agradeço ao Prof. Emerson Ademir Borges de Oliveira, que me avisou que eu tinha ganhado a Bolsa egresso da instituição, sem esse acontecimento, a elaboração desse trabalho não seria possível. Agradeço por fim a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, por manter os programas de bolsa e auxílio financeiro nos níveis do Mestrado e Doutorado. Obrigado.

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E A QUESTÃO DO SIGILO DE DADOS DO CONTRIBUINTE

Resumo: A dissertação em análise tem como escopo discorrer a respeito do fenômeno conhecido como *compliance* tributário, que vem ganhando cada vez mais relevância em um contexto não apenas nacional como internacional. Junto ao tema *compliance* tributário, outras questões são levantadas quando o assunto é enfrentado, como o sigilo de informações e dados dos contribuintes e até que ponto é necessário preservar tal sigilo em nome dos interesses individuais ou torná-lo de mais fácil acesso à Administração Pública nacional e internacional, vez que o sigilo, embora seja benéfico e necessário, pode constituir-se como verdadeira capa para esconder ilícitos de toda ordem. A pesquisa aqui elaborada irá debater, portanto, as questões concernentes que envolvem o assunto *compliance* tributário, como a corrupção, problema que assola não apenas o Brasil, como todo o mundo e foi a mola propulsora para a criação de programas de *compliance* e ética. Também será dado destaque às questões relativas ao *compliance* gênero e, por fim, ao sigilo de dados dos contribuintes e como tais dados são encarados na realidade atual. A metodologia usada para enfrentar e discorrer sobre o assunto será respaldada na pesquisa bibliográfica nacional e internacional, englobando autores de língua inglesa e espanhola para discorrer sobre os assuntos que concernem ao tema central da pesquisa. Não se trata de uma pesquisa de direito comparado, mas a contribuição de autores estrangeiros pode facilitar o entendimento do assunto, melhorando o enfrentamento das questões aqui levantadas. O trabalho é elaborado na linha de pesquisa: Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais de Mestrado em Direito da Universidade de Marília. A limitação do tema do trabalho está adstrito à realidade brasileira, em especial à decisão tomada pelo STF a respeito da possibilidade do acesso às informações dos contribuintes por parte do Fisco (ADIS nº 2390, 2386, 2397, 2859 e RE 601.314) sem a necessidade de autorização do judiciário, bem como as discussões que envolvem diplomas internacionais que inspiraram essa nova adoção de posicionamento do STF. Abordar-se-ão, ainda que de forma breve, também em um contexto internacional, a FATCA e o CRS. A pesquisa é importante por enfrentar um assunto que ainda está em desenvolvimento não apenas em solo nacional, como também internacionalmente, pois o interesse de vedar condutas que buscam fraudar os tributos é preocupação constante da comunidade internacional, bem como do fisco brasileiro.

Palavras-chave: Compliance. Sigilo Fiscal. Internacional.

TAX COMPLIANCE AND THE ISSUE OF DATA PRIVACY OF THE TAXPAYER

Abstract: The paper which follows aims at discussing the phenomenon known as tax compliance, that grows in relevance not only in national but in international context. Altogether with the “tax compliance” subject, many other questions are raised, such as data privacy and taxpayer’s data and to what extent is it necessary to preserve this privacy in regard of personal interests or to lower the confidentiality to national and international public administration, taken that privacy, although positive and necessary, may turn itself out as an obstacle to hide contraventions of all kind. The research here presented will debate, therefore, the issues concerning the tax compliance subject, such as corruption, a problem that not only threatens Brazil but the rest of the world, and worked as a “propulsion spring” to the creation of programs of compliance and ethics. It will also be highlighted in this paper, issues concerning the compliance genre and, in conclusion, the taxpayer’s data privacy and how this data is treated. The methodology chosen to face and discuss the subject is based on national and international bibliographic research involving authors in English and Spanish languages to discuss the subjects that concern the central theme of the present research. It is important to point out that this is not a research of comparative law, but a comparison of foreign authors can make it easier to understand the text, improving the debate of the questions here raised. This paper is developed in the research lines of: Enterprise Relations, Developing and social demands of Master Degrees in the University of Marília Law School. The delimitation of the theme is tied to Brazilian reality and context, especially regarding the decision taken by the Brazilian Supreme Federal Court regarding the possibility of accessing taxpayer’s data to the fiscal authorities (ADIS #2390, #2386, # 2397, # 2859 and RE #601.314) without the need of previous authorization from a judiciary authority, as well as the discussions that concern international diplomas that inspire this new adoption of side taken by the Supreme Federal Court of Brazil. Will be discussed, in minor degree, as well, in an international context the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) and Common Report Standard (CRS). The originality of the research ends up to be noticed by facing a subject that is in development not only in national ambitus but in the international one, because the interest of prohibiting behaviors that aim at committing frauds in taxpaying is worrisome to the international community, not only for Brazilian fiscal authorities.

Keywords: Compliance; Tax Data Privacy; International.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade.

BACEN - Banco Central do Brasil.

CRS - Common Reporting Standard.

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act.

FCPA - Foreign Corrupt Practices Act.

G20 – Grupo dos 20.

GRECO - Grupo de Estados contra a Corrupção.

LAC – Lei anticorrupção.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

OMC - Organização Mundial do Comércio.

PIB - Produto Interno Bruto.

SOX - Sarbanes-Oxley.

STF- Supremo Tribunal Federal.

STJ - Supremo Tribunal de Justiça.

RE – Recurso Extraordinário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. AS ORIGENS DA CORRUPÇÃO	15
1.1 A CONCEITUAÇÃO DA CORRUPÇÃO E SUAS DIFICULDADES	22
1.2 CAUSAS DA CORRUPÇÃO	30
1.3 AS IMPLICAÇÕES DA CORRUPÇÃO	39
2. AS ORIGENS DO COMPLIANCE	46
2.1 DEFINIÇÃO DO TERMO	50
2.2 SURGIMENTO DO <i>COMPLIANCE</i>	56
2.3 COMBATE À CORRUPÇÃO NO PLANO INTERNACIONAL	63
2.4 <i>COMPLIANCE</i> EM SOLO NACIONAL	71
3. <i>COMPLIANCE</i> E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	82
3.1 CONCEITUAÇÃO E UTILIDADE	82
3.2 CUSTOS DO <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTÁRIO	95
3.3 <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTÁRIO E SIGILO FISCAL OCDE	104
CONCLUSÃO	118
REFERÊNCIAS	122

INTRODUÇÃO

Quando se fala de *compliance* tributário, surgem vários questionamentos, tanto sob o enfoque do contribuinte quanto do fisco, frente à importância de seu uso para uma melhor gestão e avaliação de riscos tributários.

Sob um ponto de vista racional, o uso adequado do instituto do *compliance* tributário pode beneficiar ambas as partes, tanto a particular quanto o poder público, sendo uma tendência a ser adotada tanto para as pessoas jurídicas quanto físicas, mais presente neste momento inicial nas primeiras do que nas segundas, em razão do elevado custo que envolve a mão de obra especializada que cuida do assunto, bem como a complexidade do tema, conforme será visto nas linhas subsequentes deste trabalho, e outras variantes que podem refletir no custo do *compliance* tributário ou, em outras palavras, no custo da conformidade tributária.

O instituto é originário de outra realidade, qual seja, a americana, e teve como escopo inicial justamente mitigar desvios tributários e, por conseguinte, a corrupção que acaba por se manifestar por meio de planejamentos tributários abusivos, sonegação de tributos, dentre tantas formas que variam conforme a criatividade do indivíduo que quer violar a legislação. Inicialmente, cabe apontar que o *compliance* não foi criado especificamente para extirpar as condutas que violavam as normas tributárias, o propósito inicial foi o combate à corrupção, que se manifesta também na seara tributária. Desse modo, o *compliance* tributário constitui uma das espécies de *compliance*, não exaurindo sua tarefa apenas a essa área.

O motivo da inquietação que propulsiona a elaboração desta pesquisa, especificamente, gira a respeito do uso do *compliance* tributário na realidade brasileira. Em teoria, com o seu uso seria possível uma redução de desvios tributários, o que, por conseguinte, aumentaria a arrecadação por parte do fisco. Já sob o aspecto do contribuinte, a sua utilização traria segurança jurídica ao particular, pois este poderia prevenir-se frente a possíveis penalidades que podem ser realizadas contra seu patrimônio quando da violação da legislação tributária. Porém, apenas afirmar que o uso do instituto é importante não o torna inteligível, necessário entender e discorrer se a realidade do *compliance* tributário seria possível de se encaixar no contexto brasileiro.

O espírito do *compliance* como um todo é não apenas a repressão a atos corruptos, como também sua prevenção, logo, quando se fala em *compliance* tributário, o enfoque é justamente esse, não apenas possibilitar uma penalização mais efetiva e plena de quem viola os preceitos da legislação tributária, como também o seu viés preventivo reduzindo paulatinamente os desvios de conduta, inclusive por meio de uma educação tributária.

Ou seja, o tema que será debatido ao longo da pesquisa gira em torno da possibilidade do uso do *compliance* tributário no direito brasileiro e, em segundo plano, verificar se é possível ou não o seu uso na realidade atual, e quais mecanismos podem ser mais valorizados que outros, os custos do *compliance* tributário dentre outros fatores que serão utilizados para a matéria tornar-se clara.

Para satisfazer os requisitos metodológicos necessários à elaboração de uma dissertação, problemas e hipóteses tornam-se imprescindíveis para dissertar a respeito do assunto escolhido. Como opção inicial, sem prejuízo de outros questionamentos, preferiu-se abordar o problema do *compliance* tributário sob um viés prático, daí a justificativa dos problemas que pautarão a pesquisa: Como efetivar o *compliance* tributário para além de um viés apenas punitivo? E como resposta preliminar, ou seja, hipótese, é dada a seguinte informação: Se mecanismos punitivos contra o contribuinte trazem efetividade aquém da necessária, então a adoção de mecanismos de recompensa e punição poderia ampliar o uso do *compliance* tributário.

Como segundo problema que pautará a pesquisa, será enfrentada a questão do custo do *compliance* tributário: O *compliance* tributário, sendo muito custoso, pode trazer benefícios para o contribuinte? Com a seguinte hipótese a título de resposta provisória para o problema: Se o custo do *compliance* tributário trouxer benefícios para o contribuinte, além de um cumprimento moral e de uma imposição para exercer a atividade empresarial, então talvez haja uma tendência para a sua adoção.

Por fim, o terceiro tópico problemático que a pesquisa busca solucionar é o seguinte: Com o intercâmbio de informações dos contribuintes em uma escala internacional, ou seja, entre países, haverá uma adesão maior ao *compliance* tributário? Com a seguinte hipótese: Se houver uma troca de informações plena entre todos os atores internacionais (países), então o contribuinte tenderá a adotar o *compliance* tributário, pois caso não o faça, poderá ser penalizado com maior intensidade, graças à transparência de informações.

Para além das perguntas e hipóteses enunciadas acima, percebe-se que a delimitação do tema girará em torno do *compliance* tributário brasileiro, porém, necessário dar destaque a que obras estrangeiras serão utilizadas para um melhor entendimento do *compliance* tributário como um todo, por dois motivos principalmente. Em primeiro lugar, a atenção às obras estrangeiras ganhará destaque neste trabalho porque o fenômeno em termos acadêmico no Brasil, ainda é pouco explorado, sendo proficuamente debatido nos Estados Unidos, desde a década de 70, onde já havia questionamentos sobre a efetividade ou não do uso do instituto e, em segundo lugar, porque como o instituto tem origens estrangeiras, é indispensável para um melhor

entendimento sobre a matéria o uso de autores que conhecem e dissecam o tema com um grau de precisão grande.

A corrupção é tema que se liga à ideia do *compliance*, pois, em princípio, o instituto teve justamente como foco genérico sua mitigação. Inicialmente, o uso dos programas de *compliance* visava justamente à atenuação da corrupção no tratamento que as pessoas jurídicas tinham em relação com outras, bem como com o Poder Público, o que posteriormente possibilitou a especificação de programas de *compliance* nas mais diversas áreas, sendo o *compliance* tributário uma espécie do gênero *compliance*, por ser ramo especializado tem suas peculiaridades, mas compartilha características dos programas de ética e *compliance*.

O cerne da questão jurídica, ou seja, o problema a ser solucionado é entender como é o funcionamento do *compliance* tributário atualmente no Brasil, pois apenas replicar um instituto como esse, sem o compromisso de entendê-lo, pode trazer um resultado diverso do pretendido. Se o escopo do *compliance* tributário pleno é reduzir a corrupção e os desvios tributários, e sua implementação e entendimento acabam por não ser realizados, seu fundamento e essência caem por terra, daí ser imprescindível entender o instituto para melhor aplicá-lo.

Portanto, a pesquisa aqui elaborada terá como norte o objetivo de contribuir para a construção de conhecimentos levando, por conseguinte, a um melhor entendimento do *compliance* tributário brasileiro. Naturalmente, em razão da complexidade do tema, o assunto não será esgotado.

Para o tema ser mais bem entendido, a pesquisa lançará mão de alguns tópicos que precedem o âmago da discussão, mas que carregam consigo uma importância ímpar, pois sem eles, o assunto ficaria ainda mais complexo. Como o intento é despir-se de preciosismos, o enfoque é tornar o assunto tangível para uma gama de público não apenas jurídica, como correlata a tal ciência, vez que o assunto pode ser de grande valia inclusive para outras áreas.

A abordagem dos temas e tópicos dessa dissertação é pautada por opções metodológicas que serão apresentadas e explicadas a seguir para um melhor entendimento do assunto.

Quando da escolha do assunto para a dissertação, a delimitação do tema foi norteada pela necessidade de entendermos a espécie *compliance* tributário, pertencente ao gênero *compliance*, assunto que pode ser estudado de maneira frutífera frente a sua complexidade e importância, daí a opção por discorrer sobre o assunto que instigou a elaboração do trabalho aqui proposto.

Pois bem, no capítulo 1, a escolha metodológica teve como enfoque, primeiramente, o tema corrupção, que foi uma das molas propulsoras para o surgimento das ideias vinculadas aos programas de *compliance* ético (gênero que depois se subdividiria em tantas áreas de

compliance conforme a necessidade), pois, anteriormente, a corrupção não era vista como algo a ser combatido, pelo contrário, para alguns teóricos da época, o tema incentivava a economia e a concorrência, raciocínio que paulatinamente foi superado. Dentro ainda do assunto corrupção, será abordada a sua conceituação e as dificuldades impostas no momento da pesquisa para delimitar exatamente o assunto, suas causas e, por fim, as implicações da corrupção. A importância desse prólogo faz-se indispensável frente ao estado jurídico, econômico e intelectual, havendo uma progressão de raciocínios que culminou na criação dos programas de *compliance*.

Quanto ao capítulo 2, o assunto é igualmente importante para o entendimento da dissertação ora proposta, porém, o enfoque escolhido recairá sobre as origens, o surgimento bem como a definição do termo *compliance*, e como ocorre o seu uso no plano internacional e nacional. A opção por abordar o programa de *compliance* antes de adentrar no assunto *compliance* tributário é feita justamente para que seu entendimento seja mais tangível, vez que o instituto, como já repisado, é estrangeiro, daí a escolha de primeiro explicar o *compliance* como gênero, para posteriormente tecer argumentos sobre a espécie *compliance* tributário, em razão da lógica que ambas carregam, diferenciando-se em detalhes particulares e se assemelhando nas dificuldades de implementação e efetivação.

Por fim, o capítulo 3 abordará especificamente o *compliance* tributário brasileiro, atingindo o cerne da questão proposta por esta pesquisa, onde serão abordados, em especial, os custos do *compliance* tributário, o *compliance* tributário brasileiro, o sigilo de dados e a posição do STF a respeito, dentre outros tópicos que serão devidamente explanados quando do momento da leitura.

A respeito da metodologia empregada nesta pesquisa, foi adotado como baliza o método dedutivo de pesquisa, pautando-se em bibliografia nacional e estrangeira para um melhor entendimento a respeito do tema. Como o assunto foi abordado de maneira mais específica e detalhada pela doutrina estrangeira, em especial oriunda de países que falam a língua inglesa, a pesquisa se pauta em um caráter que objetiva a exploração e, com isso, tem o escopo de ampliar a discussão a respeito do assunto em tela. Quanto à bibliografia, embora se tenha dado destaque para artigos e obras do idioma inglês, também haverá uso de artigos na língua espanhola que abordam o assunto, ainda que de maneira indireta, bem como de obras na língua portuguesa. O uso de obras estrangeiras faz-se muito relevante para o entendimento da matéria, embora o trabalho não tenha pretensão nem objetivo de adotar a metodologia do direito comparado.

Como dito, o escopo não é exaurir o conhecimento de um assunto tão instigante e cheio de detalhes, mas sim contribuir para futuros trabalhos que abordem o mesmo assunto, em razão da necessidade de se debater a respeito, frente a sua importância não apenas para o fisco como para o contribuinte, pois ambos podem se beneficiar do instituto, conforme será detalhado no decorrer desta dissertação.

1. AS ORIGENS DA CORRUPÇÃO

Datar com precisão aritmética a origem da corrupção demonstra-se como verdadeira tarefa hercúlea, porém é necessário traçar, ainda que em linhas gerais e com rigor científico, pontos onde a corrupção acabou por ganhar um destaque maior demonstrando seu caráter e suas consequências, podendo, ao final, declarar de maneira inteligível a raiz do problema.

Para a empreitada ser iniciada, faz-se necessária uma advertência, assim como a origem histórica e seu desenvolvimento é complexa, o mesmo pode ser dito sobre a abordagem do tema e, por tal motivo, o enfoque, em um primeiro momento, se restringirá à corrupção e aos países em desenvolvimento. Essa escolha deu-se principalmente em razão de o Brasil se encaixar em tal escala; posteriormente, serão abordadas com maior detalhamento a origem e outras formas de corrupção.

Em um contexto mundial, até o fim da Guerra Fria, havia uma divisão entre países em que a classificação imperante declarava haver três denominações: Países de primeiro mundo (Estados Unidos e demais países desenvolvidos), Países de segundo mundo (União Soviética entre outros países socialistas) e, por fim, os Países de terceiro mundo (onde havia um desenvolvimento econômico mais precário do que nos dois primeiros, sem um alinhamento claro, seja com os países de primeiro ou segundo mundo) que ficavam, geralmente, de lado das questões nevrálgicas mundiais, em razão da pouca expressividade (GREENE, 1980).

A ideia e o conceito da divisão do mundo em três são complexos, mas há consenso de que o uso surgiu a partir dos estudos do Francês Alfred Sauvy, tendo o termo adquirido grande popularidade em razão de seu uso por Franz Fanon (GREENE, 1980).

Além das dificuldades econômicas, também caracterizam o terceiro mundo certas particularidades, como um passado colonial e um passado recente terem sofrido bastante influência de uma classe política ocidental e sua elite (DIRLIK, 1994). Com o fim da Guerra Fria, o termo país de “segundo mundo” caiu em um anacronismo, face ao fim da União Soviética, permanecendo em uso as expressões “terceiro mundo” e “países em desenvolvimento” (JAMESON, 1986).

Naturalmente, as consequências que os países de terceiro mundo sofreram não se limitam apenas às dificuldades econômicas, tendo também a corrupção como uma herança, fruto das desigualdades que prevalecem, mesmo hoje, nos países em desenvolvimento.

Seria lícito, então, admitir que em países onde, em um passado não tão distante, houve grandes marcas decorrentes de problemas econômicos e históricos, a corrupção poderia se originar e crescer? Há correntes de pensamentos que defendem exatamente esse ponto de vista, como será apresentado nas linhas subsequentes.

A condição dos próprios países que estão em desenvolvimento acaba por retroalimentar o ciclo da corrupção, pois tanto a população escolarizada quanto a que não tem estudo formal acabam por transformar o sentimento de inconformismo para com os efeitos e as causas da corrupção em uma apatia, uma indiferença, de quem sabe que terá de passar por situação em que terá uma escolha, e caso opte por viver de acordo com os ditames do que é correto, sofrerá represália.

Tacitamente, até os núcleos, como a família, pressionam o indivíduo a ceder ao contexto em detrimento das convicções íntimas, mesmo que o contexto, como um todo, leve o indivíduo a escolhas de moral duvidosa. As consequências de ser pego, por exemplo, com dinheiro público são tão diminutas e o reconhecimento e vantagem de ir contra a corrupção é tão custosa, que incentiva a população a tomar uma direção distinta do que seria correto (WRAITH; SIMPKINS, 2014).

Não é por outro motivo que é tão dificultoso delimitar a corrupção a determinado segmento de um país, sob pena de ser leviano, pois o problema está engendrado e aceito costumeiramente no atuar das próprias pessoas, sendo um processo fácil, impune e tido como trivial.

Dizer que a corrupção nesses países é fácil de ser praticada, e recompensadora sob o aspecto financeiro, auxilia no entendimento da origem de tantos escândalos, porém, de *per se*, não é suficiente para explicitar todo o contexto em que é inserida.

Dessa cadeia de raciocínio poderia ser afirmado que uma das origens da corrupção é a facilidade que ela encontra de ser assimilada em países que estão em desenvolvimento. A ideia exposta acaba por trazer um reflexo secundário, ou seja, só é interessante corromper-se em países onde as atitudes corretas, do ponto de vista legal, encontram dificuldades para serem consubstanciadas, ou são muito custosas. Ora, se para conseguir um direito assegurado pelo ordenamento jurídico, o indivíduo comum, leia-se *homo medius*, tem que utilizar manobras que estão à margem da lei, a corrupção não terá apenas um caráter de ilegalidade, mas será verdadeiro instrumento de efetivação para transpor um óbice, que, em primeiro lugar, ou não deveria existir ou deveria ser reduzido, de maneira que o *homo medius* conseguisse fruí-lo.

Os países que estão em desenvolvimento também acabam por sofrer duplamente com a corrupção pelo seguinte fato: quando meios de suborno são outorgados para conseguir vantagens ilícitas, existe uma tendência de que a economia acabe por sofrer a longo termo e, quando isso acontece, a tributação acaba por ser aumentada (para socorrer o Estado e suas finalidades) e a arrecadação, por outro lado, diminui, pois menos pessoas conseguem arcar com seus custos (GRAY; KAUFMAN, 1998).

A correlação existente entre a corrupção e uma maior tributação é perceptível, sendo um problema enxergado pelas economias de todo o mundo; em uma sociedade onde a corrupção é mais visível, a relação entre corrupção e desvios tributários pode ser analisada com um grau de precisão maior. Um alto desvio de tributos possibilita um maior suborno de agentes públicos.¹

Questão que também pode ser levantada, e é relevante no aspecto prático do indagar a respeito da corrupção, é se as formas de governo democráticas ou ditatoriais influem na corrupção ou não. No sistema democrático, geralmente, a lógica gira em torno do voto e do processo legislativo em uma interação constante entre eleitores e políticos, onde, via de regra, presume-se uma maior publicidade dos atos públicos e do destino do dinheiro que financiaria uma campanha. Em oposição, os regimes autocráticos, não precisam justificar nada à população, pois, em uma ditadura, a força é o mecanismo que vincula e orienta as decisões do detentor do poder, o que poderia tornar suscetível tal regime a ser mais corrupto, *a priori* (ACKERMAN, 1999).

Se somente a fórmula da democracia ou dos regimes autocráticos fosse fator indispensável para aferir se há corrupção ou não em determinado Estado, o problema seria mais simples por envolver apenas um fator na somatória de itens que podem originar a corrupção. Países como o Brasil, por exemplo, seriam imunes, hipótese, porém, que não corresponde à realidade, para citar apenas dois casos que ganharam destaque, citem-se o escândalo do Mensalão² e a Lava-Jato³.

¹ A esse respeito, interessante a leitura do artigo Corruption and Firm Tax Evasion do autor James Alm, Jorge Martinez-Vazques e Chandler McClellan, onde é desenvolvido um modelo teórico, onde ambos fatores são levados em conta para apreciar a corrupção e a evasão tributária.

² Escândalo parlamentar que envolvia, dentre outros assuntos, a compra do voto de políticos para aprovar propostas de interesse do partido que comandava, à época, o país na esfera federal, qual seja, o PT. Para um melhor entendimento do assunto, recomenda-se a leitura do livro **Mensalão - o julgamento do maior caso de corrupção da história política brasileira**, de Marco Antonio Villa.

³ Escândalo que envolve o financiamento de campanhas políticas por meio de dinheiro de empresas particulares, havendo uma barganha entre os políticos que recebiam o patrocínio e os empresários que o concediam, sendo via de mão dupla, quem patrocinava tinha “maiores chances” de receber vantagens em licitações e outros contratos com a administração pública, bem como favores do Estado, porém, o caso Lava-Jato, não se limita apenas a esse tipo de mecanismo, sendo muito mais complexo, por esse motivo,

Em regimes democráticos, a corrupção pode ser associada, por vezes, com financiamentos de campanhas políticas, havendo interesses escusos entre as partes, ou seja, de um lado o eleitor e do outro o político, que busca ganhar a eleição para buscar determinado fim ilícito. Mesmo em Estados organizados, separar interesses “escusos” para financiar campanhas legislativas é uma tarefa árdua, conseguir separar a pressão financeira exercida sobre os políticos do interesse público que esses devem perseguir é problemático. Ou seja, como já foi explicitado, apenas ter um regime democrático não garante um regime ilibado ou um estado de coisa onde não há corrupção.

O financiamento de campanhas políticas, que é um sustentáculo para consagrar a possibilidade do exercício do voto, deve ser repensado, de modo que não incite a compra de interesses. São preocupantes não apenas as contribuições ilegais que financiam campanhas políticas, a questão é mais complexa e abrange também e inclusive as contribuições legais, pois, não raro, grupos de pressão financiam campanhas para verem seus interesses atendidos de maneira tácita ou explícita, a depender de como é tratado o assunto e de qual é a repercussão do problema, a preocupação com o tema é importante, pois o dinheiro do financiamento político pode proporcionar uma gama de benefícios a quem se alinha a determinados interesses, porém, quem aceita tal tipo de benefício, acaba se comprometendo (ACKERMAN, 1999).

Alguns elementos, como as características de determinado país, a riqueza da população, nível educacional, gênero, a existência de períodos ditatoriais, para alguns estudiosos, são os que, em uma microanálise, podem apontar as origens da corrupção, bem como o aumento ou diminuição do fenômeno (MOCAN, 2004).⁴

Sobre a corrupção no Brasil, pode-se indicar que suas origens remetem ao homem cordial, explicado por Sergio Buarque de Holanda. A cordialidade é a intimidade e a pessoalidade que acaba maculando as instituições que originalmente deveriam ser neutras (imparciais), porém, com o contato com o homem cordial, tais institutos acabam por ganhar caracteres pessoais, por exemplo, o objetivo de uma repartição pública ao contratar uma pessoa física, deveria ser pautado pelas qualidades ínsitas daquele

recomenda-se a leitura do livro **Lava Jato**, de Vladimir Neto, que tem um caráter jornalístico sobre os fatos ocorridos.

⁴Para mais informações acerca do trabalho citado, vide - What determines corruption? international evidence from micro data de Naci Mocan, onde a autora analisa dados de 49 países para fundamentar seus posicionamentos, mostrando que características não apenas da nação, como do povo podem ser determinantes para aumentar a possibilidade de que haja um solo fértil para corrupção, apenas citamos algumas variáveis no texto, vez que o objetivo não é o de se aprofundar no objeto, mas a autora leva em conta ainda outras para completar seu artigo.

indivíduo que poderia contribuir com o serviço público, porém, quando o elemento cordialidade está envolvido, a contratação desse mesmo indivíduo não é pautada pelo interesse público, o conteúdo da vontade que propulsionaria a contratação é marcado por um interesse afetivo, por exemplo, no caso, o chefe da repartição poderia ter uma amizade prévia com o futuro contratado e tal amizade seria a baliza para sua contratação em detrimento do interesse público (HOLANDA, 1995).

Atualmente, entende-se que esses desvios de comportamentos, que já eram praticados em um passado não tão distante do Brasil, mereçam censura, porém é necessário contextualizar o que ocorria, e o porquê de o fenômeno ser visto com tamanha naturalidade. Não apenas no Brasil, mas no ocidente como um todo, as condutas que podem se encaixar como atos corruptos podem também ser enxergadas como práticas sociais oriundas de um sentimento social que implica beneficiar o próximo (leia-se amigos, familiares), sendo uma manifestação de solidariedade (GRANDE, 2014). Essa familiaridade e a confusão entre o público e o privado, não obstante, merecem censura.

Essa personalização do que é público, a inversão da lógica da impessoalidade para a ideia de pessoal, traz sérios malefícios, que são perceptíveis desde a colonização. O nepotismo era prática até então aceita socialmente e o Brasil era visto como um país de oportunidades, onde era possível enriquecer facilmente e com uma presteza não antes vista em outros territórios (RIBEIRO, 2010).

Sérgio Buarque de Holanda vai além, nos seguintes dizeres:

Não era fácil aos detentores das posições públicas de responsabilidade, formados por tal ambiente, compreenderem a distinção fundamental entre os domínios do privado e do público. Assim, eles se caracterizam justamente pelo que separa o funcionário “patrimonial” do puro burocrata conforme a definição de Max Weber. Para o funcionário “patrimonial”, a própria gestão política apresenta-se como assunto de seu interesse particular; as funções, os empregos e os benefícios que deles auferem relacionam-se a direitos pessoais do funcionário e não a interesses objetivos, como sucede no verdadeiro Estado burocrático, em que prevalecem a especialização das funções e o esforço para se assegurarem garantias jurídicas aos cidadãos. A escolha dos homens que irão exercer funções públicas faz-se de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e muito menos de acordo com as suas capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida no Estado burocrático. O funcionalismo patrimonial pode, com a progressiva divisão das funções e com a racionalização, adquirir traços burocráticos. Mas em sua essência ele é tanto mais diferente do burocrático, quanto mais caracterizados estejam os dois tipos (HOLANDA, 1995, p. 146).

A corrupção, que também era presente em Portugal, é visualizada na citação de Padre Antonio Vieira, em seu famoso sermão do bom ladrão, no qual exemplifica que não apenas ao pequeno ladrão é necessária a restituição daquilo que é roubado⁵, como também de grandes autoridades. No caso reis:

a restituição do alheio, sob pena da salvação, não só obriga aos súditos e particulares, senão também aos cetros e às coroas. Cuidam ou devem cuidar alguns príncipes que, assim como são superiores a todos, assim são senhores de tudo, e é engano. A lei da restituição é lei natural e lei divina. Enquanto lei natural obriga aos reis, porque a natureza fez iguais a todos; e enquanto lei divina também os obriga, porque Deus, que os fez maiores que os outros, é maior que eles. Esta verdade só tem contra si a prática e o uso. (VIEIRA, 1655, p. 3)

Percebe-se que a corrupção era assunto já falado com grande frequência até mesmo em Portugal, tornando-se assunto repetido com uma frequência hodierna em território nacional já no começo da nação.

No Brasil colonial não era incomum que pessoas que detinham uma alta patente, como magistrados, chefes de polícia e fiscais de impostos, para citar apenas alguns exemplos, amealhassem dinheiro fora de suas funções, usando benefícios outorgados pelos seus próprios cargos, por exemplo, um juiz poderia ser mais brando em sua sentença, em razão de um ganho considerável “extra”, para determinado caso, a soltura de presos pela autoridade policial ou uma melhor estadia no xadrez, também era prerrogativa que era outorgada apenas àqueles que conseguiam conceder benefícios a quem detinha o poder, quanto aos fiscais de tributos, a retenção de bens ou de um certo valor, que deveria ser destinado à coroa, facilitava a vida de ambas as partes, quais sejam, fiscal e indivíduo a ser fiscalizado. O raciocínio imperante inclinava o indivíduo que tinha o poder de decisão a buscar aumentar seu patrimônio, e tais comportamentos eram tidos com naturalidade, tolerância e, por vezes, brandura (FIGUEIREDO, 2012, p. 177).

Fazendo um contraponto a respeito da defesa da ideia de que a corrupção e a palavra eram utilizadas com frequência, a autora Lilia Moritz Schwarcz enuncia:

Durante o Império brasileiro o termo corrupção foi raramente utilizado ou mesmo referido. Conceitos carregam suas próprias datações e a transposição no tempo traz consigo mudanças evidentes de sentido. A noção de corrupção está, por outro lado, vinculada normalmente a um tipo de Estado cuja lógica advém da ideia de igualdade de direitos, modelo que não fazia parte das concepções de um governo que, a despeito de seu caráter mais ou menos esclarecido, nunca abriu mão do poder moderador: um quarto poder – de exclusividade do monarca – e

⁵O emprego da palavra roubo e seus derivativos é empregado no Sermão do Bom Ladrão como tudo que é retirado não apenas com violência, como também com manobras que não deveriam ser praticadas por quem tem o poder, a pretexto de fazer um bem, quando na verdade as intenções por trás do ato são outras.

que anulava os demais. Além do mais, o soberano foi associado – por meio dos rituais, das gravuras oficiais e dos documentos largamente disseminados – à imagem do monarca divino, daquele que era julgado não por seus atos entre os homens, mas por outro tipo de justiça, menos terrena. Dessa forma, é preciso um esforço de “tradução” do termo: ele possui um sentido diverso, apesar de muitas vezes paralelo. (SCHWARCZ, 2012, p. 191)

Não que a corrupção não existisse, pelo contrário, mas como realmente havia uma confusão na figura do monarca, com um quê de divindade, a apuração de desvios de condutas e de erros era mascarada por elementos divinos, enquanto houvesse uma calma e quem detivesse o poder gozasse de popularidade, questões periféricas, como era a corrupção, à época, não seriam enfrentadas e devidamente aclaradas.

A tese da divindade ou da infalibilidade do monarca é vista principalmente na evolução da responsabilidade pública no direito, onde há a transição de raciocínios, em que, em primeiro lugar, o monarca, por ser infalível, não poderia errar, não havendo que se falar em responsabilidade do Poder Público diante de algum desmando, até a evolução da mentalidade e dos estudiosos, ocorrendo a transição para a responsabilidade objetiva (DI PIETRO, 2017).

Em termos de Brasil, porém, o raciocínio da divindade e da corrupção começou a se desassociar e, por conseguinte, ganhar destaque, por volta da década de 1880, quando a credibilidade do sistema vigente foi posta em cheque. Tópicos como o suborno de agentes públicos ganharam visibilidade a partir desse momento. “Não se quer dizer com isso que antes não existissem exemplos de descontentamento; mas o mais importante é que nesse contexto eles saíam do espaço privado e ganhavam o público” (SCHWARCZ, 2012, p. 193).

Pode-se dizer, inclusive, que, mesmo dentro do Brasil, o significado da palavra corrupção modificou-se, tendo seu sentido se transformado ao decorrer do tempo. Por exemplo, se for feita uma análise a respeito das acusações de corrupção dirigidas à Primeira República e ao Império, percebe-se que a acusação pairava não sob as pessoas que estavam na frente do sistema, mas sim do próprio sistema, o que era corrupto eram “os sistemas monárquico ou republicano, por serem, na visão dos acusadores, despóticos, oligárquicos, e não promoverem o bem público” (CARVALHO, 2012, p. 201), porém, a partir de 1945, o significado da palavra ganhou outra conotação, pois os ataques eram dirigidos a pessoas individuais, que se comportavam de maneira a merecer censura. Na opinião dos revoltosos da época, os políticos que eram aliados a Getúlio Vargas eram corruptos, mas não simplesmente por serem aliados do então presidente, o fato era que

eram corruptos por desviarem verbas públicas, enriquecendo a si mesmos, bem como seus familiares e colegas. A mesma ideia influenciou o golpe de 1964, quando havia um embate contra os subversivos e corruptos (CARVALHO, 2012).

A corrupção, no sentido do mau uso do dinheiro público – entendam-se os desvios oriundos de suas finalidades originais, alheias ao interesse público que ao menos em tese deveria pautar o interesse do administrador e gestor público –, ganhou destaque principalmente nas décadas de 1950 e 1960. O suicídio de Vargas, em 1954, e denúncias contínuas a respeito de comportamentos corruptos praticados por seus aliados foram as principais bandeiras dos opositores contra o sistema que era vigente à época. As acusações, assim como as ocorrem hoje, são pautadas no mesmo cerne, o uso do dinheiro público para benefício privado dos que tinham sua posse e administração, havendo um prejuízo para a coisa pública, em detrimento do interesse coletivo, em favor do interesse particular dos que tinham o poder de mando. O período pelo qual estava passando o Brasil, em especial a situação do governo vigente, ganhou a alcunha de “mar de lama”, que posteriormente também seria utilizado na história brasileira (MOTTA, 2012).

Do exposto, é perceptível que a transição de raciocínios se faz presente mesmo hoje. A corrupção, atualmente vista com tanta frequência nos noticiários, não é a mesma que estava presente em décadas anteriores, apesar de, como dito, a estrutura de passar a enfrentar não apenas a corrupção em uma visão ampla ter se consubstanciado a enxergar uma forma de corrupção, onde o indivíduo é ator principal.

1.1 A CONCEITUAÇÃO DA CORRUPÇÃO E SUAS DIFICULDADES

A corrupção é um problema que afeta grande parte dos países do globo e tem consequências que ultrapassam as bordas da diplomacia interna de determinado país, pois seus efeitos irradiam entre os diversos atores que estão a praticar os atos escusos.

Para entender o que é corrupção em seu âmago e essência, necessário é discorrer a respeito da origem da palavra e como era empregada antes de ganhar a conotação atual. A palavra primeiramente foi empregada na área das ciências biológicas e tinha, em princípio, o significado de degradação, ou seja, quando algo era corrupto, é porque seu estado era degradado, não tinha mais as características de pureza de estado, se um corpo estivesse com uma parte, ou um órgão comprometido e tal causa fosse oriunda da corrupção, seria o mesmo que dizer que estava doente (KLITGAARD, 2000).

A corrupção é um problema que acontece em Estados que gozam de saúde, pois de outro modo, seria dificultoso traçar um paralelo entre o antes e o depois de algo que já mantém um estado constante de degradação, a dita doença traz sintomas que prenunciam sua origem e, geralmente, está vinculada a dificuldades de ordem financeira e política, geralmente acompanhada de baixa concorrência, pequeno crescimento econômico e a uma sociedade não participante na vida política do Estado (JOHNSTON, 1997).

A corrupção pode ser enxergada também da seguinte forma: “como dizem alguns especialistas da área a corrupção é uma doença tão severa quanto um câncer, ou uma AIDS da democracia, espalhando-se entre agentes e minando instituições as quais penetra” (JOHNSTON, 1997).

Como fenômeno cultural, a corrupção é algo que se transforma de acordo com a percepção e a natureza de determinado povo, tendo a cultura influência em seu conceito. Para entendê-la, é necessário enxergá-la em seu contexto, diferentes e múltiplos significados as mesmas palavras podem ter em diferentes sociedades, o mesmo podendo ser dito quanto ao tema corrupção, analisando-se historicamente o sentido da palavra, corrupção é um termo que se reveste de uma carga metafórica grande, pois pode indicar não apenas problemas de saúde do corpo, como outrora era utilizado (o sentido exato estava vinculado à ideia da decomposição), como a saúde moral de determinado indivíduo ou sociedade, sem dizer que o senso da palavra também poderia conotar uma perversão, depravação. As características de honestidade de um Estado não ligam-se, a *contrario sensu*, à ideia de corrupção, portanto algo que se desvia do que é tido como padrão de honestidade em um senso objetivo, algo que destrói o senso de saúde do corpo moral, é uma das acepções do que seria a corrupção (GRANDE, 2014).

Sob o aspecto das ciências sociais, Fernando Filgueiras enuncia o seguinte a respeito da corrupção:

A referência a um conceito, tal como o de corrupção carrega uma forte conotação histórica assentada em traços hermenêuticos, que devem ser apreendidos para a devida análise de um objeto por parte da ciência política. No caso do conceito de corrupção, tal como a ciência política o aborda, há a utilização de um referencial linguístico centrado na naturalização da concepção dos interesses e da legalidade derivada de sua diferenciação funcional, encobrindo os sentidos amalgamados no plano histórico, sem atingir seu amplo horizonte no referencial linguístico. Esse encobrimento dos diferentes sentidos atribuídos pelos sujeitos em ação estreita as possibilidades de análise e de imaginação institucional a qual está destinada a controlar esse tipo de prática no âmbito da sociedade (FILGUEIRAS, p. 25, 2008).

Como já frisado, a corrupção é um conceito que pode sofrer transformações, a depender do local em que esteja, do órgão em que é enxergada e do tempo em que se manifesta.

Se em uma análise do judiciário, levarem-se em conta os atos normalmente tidos e esperados por tal órgão, pode-se classificar o que seria corrupto (desvia-se do padrão), ou correto sob o ponto de vista ético. Ou seja, ao analisar no caso concreto qual seria o padrão esperado de determinada instituição, comparando com o desvio apresentado, esse método também seria uma forma de definir o que é e o que não é corrupção (HELLMAN, 2013).

Para ser feita uma tentativa de conceituar e analisar o que seria a corrupção, primeiro deve-se encarar a realidade de que esta palavra tem uma história diferente que se liga muito à cultura de um povo, por exemplo, a história da corrupção nos países de língua inglesa traz uma conotação de origem e desenvolvimento diferente de outros locais (FRIENDRICH, 1972).

A ideia enunciada não poderia ser mais verdadeira, porém, de diversas conceituações (pois como dito, para a análise ser realmente feita, não basta apenas observar o que é corrupção para uma localidade) é possível fazer uma colheita de elementos para gerar um conceito central.

Não é incomum a expressão corrupção, em um sentido central, ter como característica o desvio de um comportamento que prevalece em determinado contexto, e esse desvio de conduta geralmente está ligado a uma intenção ou motivação oriunda de interesses particulares e que se manifesta comumente com um privilégio de ordem particular em detrimento da estrutura pública. Geralmente, o privilégio auferido se manifesta por meio de uma vantagem pecuniária, porém, tal vantagem conquistada ilicitamente não necessariamente necessita ser de ordem financeira, podendo ser de outra ordem, como a pessoal.

Quanto à vantagem de ser privada, a expressão não quer dizer que se liga apenas ao sujeito que busca praticar o ato corrupto, pois o ato pode ter consequências e outros destinatários que não o praticante, como um grupo específico ou, comumente, a esposa, filhos e parentes. O padrão no qual a corrupção se manifesta, geralmente pode ser percebido quando um agente público detém poderes, sendo responsável por atribuições que acabam por conceder, mediante promessa de recompensa, ou ainda a expectativa de uma recompensa, seja de caráter financeiro ou que tenha outra característica, induzindo a uma ação que por vezes conflita com a própria função que o indivíduo exerce,

favorecendo terceiros (FRIEDRICH, 2007). Adotada essa acepção, está-se diante de uma análise da corrupção sob o aspecto administrativo, porém outras acepções igualmente relevantes podem ser mencionadas, como a corrupção sob o aspecto político, que acaba por ter caracteres e nuances similares, porém, tendo outras questões centrais.

Em um viés e análise sob a perspectiva de um raciocínio político, a corrupção acaba por estar plenamente associada à forma de se fazer política, por vezes há confusão, que não é desarrazoada, vez que a prática acaba por fundamentar o conhecimento popular de que a política e a corrupção estão lado a lado, a sensação de que essa máxima é verdadeira, é comprovada, como dito pelas evidências empíricas, realidade presente não apenas em solo brasileiro, como também na Espanha (ALBERDI, 2014).

Por óbvio, a corrupção acaba sendo mais perceptível e, com um grau maior de frequência na esfera política, não se limita apenas a esse setor, o desvio de comportamentos pode ter origem em fraquezas oriundas do próprio caráter humano, que acabam por se refletir nas decisões dos políticos, não que apenas as limitações de cada um seja motivo suficiente para justificar comportamentos que não têm razão de ser, porém, fato é que a corrupção dificilmente deixará de existir, cabe, todavia, um policiamento e controle maior de suas causas e consequências. A própria lógica das eleições, que são presentes nos sistemas democráticos de governo, podem facilitar a existência da corrupção, pois, para vencer uma eleição, necessário é o voto de cada indivíduo, a depender do sistema (majoritário ou proporcional), apenas um grupo de políticos conseguirá ou não vencer a eleição, daí a necessidade que alguns justificam de comprar votos, ou apoio, seja por meio de dinheiro ou de outros benefícios, seja por meio de promessas para angariar financiamento para campanhas políticas (SUNG, 2004). A crítica não é à democracia em si, mas é fato que em sistemas democráticos também é possível que a corrupção se manifeste, porém, de outras formas, diferindo-se da corrupção em países onde não há democracia.

Também é possível apontar, como uma das causas que podem motivar e facilitar a corrupção no âmbito político, a elasticidade de escolhas que políticos podem ter ao tomarem decisões discricionárias, em especial o Executivo, que embora mais limitado que outrora, por ter de pautar-se nos ditames da lei, inclusive para a escolha de pessoas para determinados cargos, o motivo da escolha de pessoa A, em detrimento de B, pode não ter apenas a intenção de buscar a eficiência, pelo contrário, facilitando a troca de favores, que o indivíduo que foi beneficiado pode outorgar (ALBERDI, 2014).

A corrupção, quando vista sob o aspecto legal, em sentido estrito, pode ser classificada na seguinte situação, a qual o indivíduo (agente público) desvia sua conduta do padrão de comportamentos tidos como naturais para a sua função, em razão de uma vontade privada alheia à intenção de exercer o fim público, seja com uma finalidade lucrativa ou meramente de um estado pessoal interno, a visão legal se liga principalmente à visão do interesse público, ou seja, ocorre a corrupção quando o indivíduo se desvia de tal fim, em uma perspectiva da ciência política, o enfoque guarda um caráter moral, que pode levar a crer que a corrupção é um problema ínsito à humanidade (REHREN, 2000).

Sob o ponto de vista econômico, a corrupção pode impactar de várias maneiras, a depender do enfoque com que se analisa a questão.

Em um primeiro momento, a corrupção pode se tornar um mecanismo de desvio das regras impostas para determinado setor, ou seja, existem regras, por exemplo, para exercer determinada atividade, todavia o indivíduo que pratica a corrupção não as utiliza, exercendo a tarefa à margem da legalidade, evitando um custo que, imposto a todo um setor, é o exemplo de um comerciante que não paga impostos.

Sob outro ponto de vista, igualmente econômico, a corrupção pode se manifestar não apenas na omissão do cumprimento de um dever legal, como também quando o indivíduo compra um agente público com o intento de se ver livre de uma fiscalização que poderia culminar na interrupção de suas atividades (ACKERMAN, 1999).

A respeito da questão econômica, que está em pauta, a corrupção, na seara tributária, também se manifesta de maneira muito expressiva, principalmente por intermédio dos conhecidos paraísos fiscais, que permitem o dinheiro circular com menos regras, havendo um sigilo da identidade dos indivíduos a quem se destina o dinheiro para tais locais, tributação baixa ou quase inexistente. Ou seja, o destino ideal para quem pratica fraudes tributárias em um país X, e quer ter o dinheiro salvaguardado destinando a verba para o país Y.

A consequência primária desse fenômeno é que um país deixará de arrecadar dinheiro que poderia ser outorgado para o benefício dos próprios nacionais, bem como arcar com a estrutura estatal e os fins a que esse é proposto (como o bem comum, mitigação das desigualdades dentre outras finalidades que estão interligadas). Tal manobra é uma das formas que a corrupção encontra para se manifestar na área tributária, que, como sabido, influencia toda uma economia. Um país que arrecada pouco, consegue fazer pouco. Em pesquisa interessante a respeito do assunto, foi constatado que parcela do público espanhol associa os paraísos fiscais justamente com a corrupção vinculada não

apenas ao aspecto fiscal, como também à corrupção política (SOUTO; GESTAL; CASTELO, 2018).

Quanto às formas de agrado que podem ser outorgadas a determinado agente, podem variar desde mimos e agrados indiretos, ou se manifestando de forma direta em uma retribuição financeira para quem detém determinada parcela de poder público, exercer ou deixar de exercer alguma função.

O fator cultural ganha relevância também no tipo de presente e na ocasião que este é dado, por exemplo, na China, para que ocorra a celebração de um negócio, dar presentes é um costume que está plenamente vinculado à lógica negocial, e é um comportamento plenamente aceitável, seja no âmbito familiar e até mesmo para uma autoridade pública, na área negocial (STEILDLMEIER, 1999), sendo as regras para aferir se há corrupção no caso prático outras.

Qual é a linha que separa o presente com o intento para que algo seja dado em troca, do presente dado com caráter altruístico e espontâneo? A linha necessária para separar um possível presente que se converte em suborno, de um mero agrado é cinzenta e por vezes difícil de fazer, separar ambas as categorias não é tarefa fácil. Em que momento um presente pode ser considerado como um incentivo à corrupção? Tais são as dificuldades de categorizar o que é lícito e eticamente aceitável do que não pode ser aceito em hipótese alguma (TANZI, 1998).

Quando ocorre o recebimento de um presente, esse fenômeno acaba por gerar uma relação hierarquizada, havendo um vínculo social entre quem dá a graça (sujeito ativo), mantendo um crédito com quem a recebe, e este, por conseguinte, mantém um débito de sua parte, podendo tal situação em que A fornece a B um ciclo, onde o segundo ficara tacitamente coagido a devolver o favor, isso pode originar a lógica da propina e de outras formas de corrupção, pois o indivíduo que busca um favor ilícito, busca seduzir uma pessoa a fazer algo que queira através de um favor anterior, podendo inclusive chantagear o recebedor do presente para que o faça, caso não seja convencido de maneira mais dócil (VERHEZEN, 1960).

O problema que deixa a questão ainda mais intrincada é a pressão que existe para a aceitação ou não de determinados gestos, pois a depender da situação, o indivíduo acaba por ser coagido pelo meio, caso não se corrompa, poderá sofrer uma sanção social equivalente a que receberia caso fosse descoberto um desvio ou um comportamento corrupto pelas autoridades, portanto, a corrupção pode se manifestar de uma maneira a qual os agentes livremente consentem em praticá-la, levando a cabo determinado fim,

como pode se manifestar de maneira que um dos agentes não queira realizá-la, mas acabe realizando para não sofrer uma penalidade (não necessariamente legal, como exemplo, uma penalidade social).

Uma maneira interessante de se enxergar como a corrupção pode se manifestar é quando há a perversão de uma regra geral, permitindo que exceções passem a ditar como o mandamento geral deveria se comportar e não o contrário, daí se concluir que quando as exceções são plúrimas, a norma geral perde sentido, e o que veio proteger acaba por ficar desguarnecido, se uma norma tem o intento de combater determinada conduta, mas traz tantas exceções que a conduta é considerada lícita, o propósito e a essência do mandamento se perdem, essa também seria uma forma de corrupção (FRIEDRICH, 2007).

Uma conceituação sociológica também muito usada está ligada à ideia de que a corrupção é um comportamento que o indivíduo se desvia de um padrão de condutas normais ligadas a um papel público (que este geralmente exerce) em razão de uma possível vantagem econômica que este pode auferir para si ou para terceiros, que mantenham proximidade, ou não, sendo tais prerrogativas de ordem financeira ou de status pessoais. Dentre os comportamentos que podem ser listados, pode ser encaixada a propina, que nada mais é do que o uso de dinheiro ou recompensa para incentivar uma conduta alheia à finalidade da lei, o nepotismo (colocar algum parente em posição privilegiada, em detrimento do mérito), dentre outras formas de conduta (NYE, 1967)

Marcos Fernandes Gonçalves da Silva traz o espírito do que seria a corrupção e como entendê-la de forma contextualizada:

A palavra corrupção (ou corrução) possui a mesma acepção de suas correlativas em francês, italiano e espanhol, bem como em inglês e têm uma mesma origem na palavra latina *corruptione*. Esta palavra denota decomposição, putrefação, depravação, desmoralização, sedução e suborno. Normalmente associamos corrupção a um ato ilegal, onde dois agentes – um corrupto e um corruptor – travam uma relação “fora-da-lei”, envolvendo a obtenção de propinas. O senso comum identifica a corrupção como um fenômeno associado ao poder, aos políticos e às elites econômicas. Mas igualmente considera a corrupção algo frequente entre servidores públicos (como policiais e fiscais, por exemplo) que usam o “pequeno poder” que possuem para extorquir renda daqueles que teoricamente corromperam a lei (ultrapassando o sinal vermelho ou não pagando impostos). Na verdade, existem muitos sentidos que podem ser atribuídos à palavra corrupção, mas existe um denominador comum a todos: ela envolve a interação entre pelo menos dois indivíduos ou grupos de indivíduos que corrompem ou são corrompidos e esta relação implica uma transferência de renda que se dá fora das regras do jogo econômico *stricto sensu* (SILVA, 1995, p. 8).

O problema da conceituação da corrupção e de como mensurar os seus efeitos e consequências é explicitado no seguinte trecho:

Se a corrupção é uma notícia ruim para o país, sua mensuração resulta imprescindível para estudá-la e combatê-la. De outra forma só se teria indícios e opiniões, em alguns casos discutíveis por caírem na ordem subjetiva. Assim, essa mensuração traz um problema intransponível. Como os atos de corrupção são secretos, as medidas por métodos diretos estarão comprometidas porque a parcela detectada estará indiscutivelmente viesada. Assim, são preferidas as medidas indiretas, mas a questão é saber qual conteúdo informativo dessas mensurações (QUIAPAZA; HUDSON, 2007, p. 3).

Nota-se o seguinte a respeito da corrupção, caso adotem-se posições mais expansivas (ou seja, que englobam um sentido mais amplo da essência da coisa), é perigoso caminhar em uma tendência onde um ato corrupto pode tornar-se subjetivo, a depender do ponto de vista do indivíduo, e caso se adote uma posição mais restritiva (delimitando a palavra em si), pode-se pecar pela incompletude do conceito, tornando condutas que não se encaixam diretamente no fenômeno adequadas e lícitas de um ponto de vista jurídico e moral (pois muitas vezes as questões que não apenas o agente público deve se pautar, bem como o particular, estão ligadas também à moralidade, e não somente à legalidade estrita).

As raízes da corrupção se estendem não apenas entre o que está pautado por uma legalidade ou ilegalidade, por exemplo, a margem das escolhas discricionárias necessita de um "tato" político para que sejam feitas sob um ponto de vista não apenas legal como também moral, e quando a moralidade não é contemplada, o ato pode perpassar e ser questionado como corrupto.

A problematização das escolhas morais envolve, como dito, ambas as pessoas, ou seja, o mero particular e o que atua em nome do Estado (enxergando todas as funções que este representa), podendo por exemplo, uma lei de cunho legal ser aprovada, ou melhor dizendo, formalmente legal, que, porém, prejudica grande parte da população, tendo sua natureza eivada de corrupção, pois houve um fator pré-legislativo que contribuiu para a elaboração de determinado texto (PARDO, 2004).

A dificuldade não reside apenas no sentido em que pode ser adotada a palavra corrupção, porque o assunto tem natureza interdisciplinar e pode variar seu conceito dependendo da sociedade e dos parâmetros que esta adota, variando, conforme os valores mudam. Logo, algo que era inadequado e corrupto sob o ponto de vista da sociedade X, passado algum tempo, pode ser visto como correto pela mesma sociedade.

Apesar da problematização da conceituação existir, podem ser dados elementos objetivos para a palavra corrupção, podendo o assunto ser debatido com maior clareza. O importante é perceber que a corrupção, para além de uma subjetivação excessiva, é um conceito que se transforma e está em constante modificação ao decorrer do tempo, tornando-se um problema não apenas de conceituação como, em um primeiro momento pareceria, também metodológico (PARDO, 2004).

Há uma dinâmica constante na percepção da corrupção e da interpretação do que ocorre com esse fenômeno, havendo por vezes uma linha tênue que separa um ato legítimo de um ato corrupto. Não raro, as definições de corrupção acabam por trazer pontos em comum, um dos que podemos citar e que vem ganhando destaque é o aspecto econômico e financeiro que gira em torno da palavra, ou seja, o núcleo do ato é devassado com uma finalidade aquém de sua original. Se um contrato, por exemplo, tem a finalidade de transmitir a propriedade entre pessoas, quando há o elemento corrupção envolvido, o contrato pode ter uma finalidade apenas “aparente” de transmitir o bem, quando na verdade tem a finalidade de não pagar tributos. Ao usar o sentido estrito da palavra corrupção, esta acaba por ganhar contornos objetivos e por vezes de fácil percepção, o problema é que, ao limitar o conceito, acaba-se por encontrar outros problemas, como uma legislação limitada e ineficiente.

Apesar de ter sido dito, existir dificuldade na conceituação, isso não impede que a corrupção seja medida de diversas formas diferentes, tendo cada abordagem um propósito que serve aos seus fins, sendo empregadas diversas metodologias para tal empreitada (KAUFMANN; KRAAY; MASTRUZZI, 2007).

1.2 CAUSAS DA CORRUPÇÃO

Pesquisar a respeito da corrupção e de suas causas é um problema no momento de enfrentar o assunto, porque, não raro, há uma confusão de eventos fenomenológicos entre causas da corrupção, consequências da corrupção e por fim os sintomas da corrupção, tornando o assunto nebuloso e intrincado.

Por vezes, as consequências da corrupção aparentam ser a própria causa do fenômeno, dificultando a abordagem do assunto.

Como causas da corrupção, para o assunto ficar mais claro e ainda assim estimular a discussão, pode ser citado o tamanho da administração pública direta e indireta e sua intervenção na economia, a capacidade regulatória do Estado nos mais diversos setores,

a falta de concorrentes, a estrutura governamental, o sistema eleitoral, a descentralização das funções estatais, a cultura do Estado em que está se analisando a corrupção, os valores internalizados e que são importantes para determinada sociedade, como um costume, que poderia se encaixar no aspecto cultural, dentre tantas outras (LAMBSDORFF, 2006).

Dos itens que podem ser a causa da corrupção, citados por Lambsdorff, será abordado de maneira mais detida o tamanho do setor público, a capacidade regulatória, a falta de concorrentes, e a cultura da corrupção.

Quanto ao tamanho do setor público, para haver um entendimento do conteúdo, é importante saber que nem sempre a corrupção foi vista com maus olhos diante da economia, em verdade, a corrupção era uma forma de contornar medidas governamentais desmedidas que impunham uma regularização excessiva em alguns setores (LAMBSDORFF, 2006).

Ou seja, o ponto de vista de que a corrupção era algo benéfico, ganhou contornos diferentes com o decorrer do tempo, transmutando o pensamento da tolerância aos atos corruptos para uma pregação dos malefícios e enfatizando que a corrupção traz mais problemas que benefícios.

Uma das soluções para resolver o problema da corrupção seria a própria diminuição do Estado, pois, se partirmos da ideia de que a corrupção em um aspecto público só existe porque um agente quer enriquecer-se ilicitamente, caso haja a diminuição do poder governamental, a corrupção seria diminuída. Há quem defenda que, apesar de não haver uma linearidade perfeita entre corrupção e tamanho do Estado, existem indícios de que quanto maior é o recurso financeiro destinado a combater a corrupção, haveria uma tendência, embora contraditória, desta crescer. (GOEL; NELSON, 1996, p. 117)

Levantar a hipótese de que apenas reduzir o tamanho do Estado, de *per se*, reduziria a corrupção, é trazer validação à tese de que há aqueles que ainda defendem uma posição de credulidade absoluta diante do mercado, que seria capaz de se auto-organizar, independente de um agente externo e de uma desconfiança do Estado, que de antemão assumiria um papel de agente vilão. Todavia, ao ser feita uma análise pormenorizada do que acontece, embora haja correlação entre tamanho do Estado e corrupção, a correlação existente não é absoluta para dizer que apenas analisando a hipótese “tamanho estatal” seria possível extirpar a corrupção, ou seja, o tamanho do

Estado pode ser uma das causas, mas não é causa absoluta da ocorrência da corrupção. (LAMBSDORFF, 2006)

Há quem defenda que não é só o tamanho do Estado que influencia a corrupção, pelo raciocínio implícito que carrega, mas a consequência do tamanho do Estado, pois esse só consegue se desenvolver e crescer em locais onde há uma aceitação da autoridade profunda, havendo esse senso de obediência arraigado, quando uma autoridade solicita propina, acaba por ter mais êxito em obtê-la (HUSTED, 1999).

Uma das soluções que geralmente é exposta para reduzir o tamanho do Estado seria o procedimento da privatização, que, em apertado resumo, é a transferência de mãos de determinados setores que anteriormente eram utilizados e explorados de maneira exclusiva pelo Estado, para pessoas jurídicas privadas nacionais ou estrangeiras.

Porém, a palavra privatização é carregada de estigma, tanto é assim que carrega conotação negativa mesmo hoje, sendo polêmico o tema:

Não há uniformidade no que concerne ao conceito e à utilização destas expressões. Em verdade, a única certeza que se tem é que, para os meios de comunicação e boa parte até de particulares que tratam do tema sem precisão jurídica ou acadêmica, tudo que se refere ao menor indício de ligação ou parceria entre público e privado configura privatização, noção esta carregada, para alguns, de considerável caráter depreciativo. Transferência acionária de entidades da administração indireta a particulares, concessão de serviços públicos, concessão de uso de bem público, doações, celebração de termos de parceria, contratos de gestão ou convênios com entidades não-estatais tudo isso é visto como privatização, sempre prejudicial ao interesse público, por conta do nefasto imiscuimento entre esferas que deveriam permanecer sempre separadas. (MACHADO, 2014, p. 108)

A concentração do poder nas mãos do Estado tem uma conotação negativa em razão de uma ineficiência ínsita de tal modelo, e não raro a prescrição medicamentosa para tal mal é a ideia de que o setor privado deve atuar como verdadeira panaceia à corrupção estatal, que geralmente se desenvolve em duas frentes: decorrência natural da concentração é a burocracia, ou seja, se o Estado atuasse de maneira menos direta, reduzindo entraves para começar a exploração de uma atividade, menor seria a necessidade de ter que oferecer propina para incentivar a atuação mais célere de agentes públicos, a segunda linha onde a maior intervenção do particular ocorreria, seria na privatização propriamente dita, pois, não raro, a corrupção se faz muito presente em estatais (WEDEL, 2012), ou seja, empresas que deveriam, além de explorar a finalidade lucrativa, perseguir finalidades públicas.

Para além do raciocínio exposto, inicialmente, as privatizações que ocorreram com pouca regulamentação tiveram um efeito igualmente deletério, privatização sem extensa transparência para a devida fiscalização é fonte de atos corruptos (LAMBSDORFF; CORNELIUS, 2000), ou seja, ao invés de reduzir a corrupção, as privatizações acabaram por aumentá-la (WEDEL, 2012).

Apesar das considerações feitas, o efeito das privatizações sobre a corrupção em específico, não trazem uma correlação clara na redução de atos escusos, a despeito de trazerem um reflexo econômico positivo. A corrupção é distúrbio que pode se amoldar à realidade em que está inserida, logo, não seria surpreendente que a partir do momento que algo seja privatizado possa ocorrer uma mudança na própria forma da corrupção, transmutando-se do setor público para o privado, ou mesmo uma miscelânea de ambos os setores. Por vezes alega-se, de maneira fundamentada, que estatais servem a interesses de políticos, porém tornar a pessoa jurídica sujeita aos interesses particulares de maneira clara, ou seja, tornando seu capital 100% privado, não a torna imune ou isenta de influência política (LAMBSDORFF, 2006).

A capacidade regulatória também é um assunto que está ligado de maneira muito íntima com o tema corrupção, pois no caso, por exemplo, de uma legislação ser mal regulamentada e essa tem como propósito e escopo dirimir esquemas corruptos, seu uso acaba por ter pouca repercussão, ou pode indicar um efeito ainda mais gravoso, qual seja, incentivar práticas corruptivas sob o manto da própria legalidade.

Utilizando-se dessa visão, o problema não é o tamanho do Estado, mas sim a qualidade das políticas legislativas e administrativas que visam regular o problema. Do exposto, importa salientar a diferença entre quantidade e qualidade, sendo apenas a última característica desejável, pois do contrário teríamos a inflação legislativa que tem efeitos perniciosos e inefetivos, para exemplificar, o excerto abaixo esclarece a ideia sobre a qual gira o debate:

A classe dominante brasileira e os governos nacionais, durante os anos, vêm embalando os sonhos do nosso oceano de miseráveis e das dilaceradas classes média e trabalhadora, através de seus aparelhos de divulgação, propagando a miragem de uma sociedade justa, bem como do desenvolvimento econômico. Para tanto, em regra, basta se ativar, assiduamente, a milagrosa fórmula de mutação ou de criação de leis, a fim de que a magia da transformação socioeconômica realize-se no futuro. “Sugere-se” que um dos grandes vilões da caótica realidade brasileira seja, supostamente, a legislação existente. A fantasia da alteração das estruturas sociais seria executada por intermédio da revogação total ou parcial das normas legais, seja criando novas, seja

dando roupagem jurídica a matérias ainda não versadas por aquelas (CLARK, 2004, p. 176).

Portanto, falar em qualidade regulatória não implica dizer quantidade regulatória, pelo contrário, pois geralmente quanto mais efetivo é o arcabouço jurídico, menos necessidade existe de editar ou criar novos regulamentos que ficarão empilhados em estantes.

No caso de normas que proíbam ou incentivem determinadas condutas, o espírito que deve norteá-las deve ser a efetividade em detrimento da complexidade, pois, se assim não for, o interprete estará diante de um emaranhado de normas que tornará mais dificultoso reprimir a corrupção do que incentivá-la diante de tamanha burocracia, ou seja, quando o enfoque é não apenas a regulação, mas a “qualidade da regulação”, tais regulamentos podem ter um efeito desejável diante de atos corruptos (LAMBSDORFF, 2006). O problema é que, se a análise for feita de forma ainda mais pormenorizada, a conclusão que é possível extrair é de que uma legislação com qualidade deve estar inserida em um meio ambiente propício, entenda-se em um Estado, onde seja possível sua aplicação (DAMANIA; FREDRIKSSON; MANI, 2003).

Como dito, apenas a quantidade legislativa não tem força suficiente para conseguir inverter a lógica fática do dia a dia, portanto apenas esperar que uma regulação feita para atender a uma finalidade como o combate à corrupção consiga instantaneamente combatê-la é de uma mentalidade pueril, apenas positivar os interesses em uma codificação não é suficiente. Para sustentar o posicionamento ora defendido, traz-se à baila o seguinte raciocínio:

Praticamente em todos os campos das relações sociais em que temos de intervir, legislativamente, para contribuir na transformação de nosso quadro socioeconômico, possuímos numerosa legislação capaz de ‘vedar’ e ‘modificar’ a selvageria implantada no Brasil desde quando fomos invadidos em 1500. O que realmente necessitamos é de que as leis sejam vividas, ou melhor, tenham eficácia no mundo real do ser e, não continuem no universo do imaginário legal do dever ser. A título de exemplificação, para reforçar a nossa argumentação, encontramos no plano infraconstitucional inúmeras leis que poderiam, caso a eficácia fosse plena, “remodelar” a nossa realidade e levar o país às trilhas da justiça social e econômica. Dentro do Direito Econômico, temos: para vedar os abusos do poder econômico (cartel, venda casada, divisão do mercado pelos oligopólios) as Leis: nº 8884/94⁶ e nº 8137/90; para a

⁶ Necessário apenas salientar que em 2001, quando o artigo citado foi escrito, a Lei 8.884/94 ainda estava vigente, sendo suplantada pela atual lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, porém, a ideia do autor, embora a legislação tenha sido revogada, continua muito atual, vez que apenas a mudança do diploma é importante, sem dúvidas, porém, o fetichismo da positivação ainda é presente na realidade brasileira, não tendo resultados muito positivos.

repressão das ilicitudes no mercado de consumo possuímos o famoso e avançado Código de Defesa do Consumidor; já para combater os preços astronômicos e abusivos podemos usar a Lei Delegada nº 04/62. Os exemplos multiplicam-se, nos diversos ramos do Direito, seja ele no penal (efetivar a segurança pública), ambiental (proteção da natureza) ou tributário (combate a sonegação fiscal). (CLARK, 2001, p. 180)

Há um óbice ao enfrentar a questão do que é ou não uma má legislação. Se partirmos da ideia de que um diploma legislativo é “ruim” sob o ponto de vista que propicia ou facilita a corrupção, sem analisar efeitos benéficos que a própria lei pode gerar, peca-se pelo excesso de formalismo, pois grande parte das leis podem ser usadas com fins diversos dos originais.

A própria assistência judiciária, que tinha como escopo facilitar o acesso à justiça para o hipossuficiente, acabou por ser instrumento de abusos e é usada frequentemente por quem não deveria, isto é, o benefício legal tem um fim lícito e benéfico, todavia é mal usado dentro dos próprios parâmetros da legalidade, porém, há aqueles que realmente se utilizam do benefício por merecê-lo (TENENBLAT, 2011). A isenção de impostos tem como finalidade um incentivo extrafiscal a determinado setor, ou seja, por meio do ato de não cobrar, acaba por permitir e estimular o microuniverso ora beneficiado, “a isenção é causa excludente do crédito tributário” (HARADA, 2017, P. 411), porém, apenas conceder a graça causa efeitos mais nefastos para a economia como um todo do que não outorgá-la. “Há sempre o risco, porém, de as escolhas não serem pautadas no interesse público, mas no poder de influência da cada setor junto ao governo” (MIOTO, 2013).

A ideia da má regulação, ou mesmo da regulação em excesso, traz uma faceta à qual o intérprete do direito deve se atentar para uma melhor análise do que ocorre hodiernamente quanto ao descompasso entre efetiva penalização e leis que visam “punir”, pois, não raro, uma má regulação (leis que de fato não alcançam suas finalidades) é o lado oposto da moeda, onde de um lado está a corrupção e de outro, leis ineficientes (LAMBSDORFF, 2006).

Os programas anticorrupção são um dos exemplos do que pode se dizer que seria uma boa prática legislativa, já que denota uma preocupação do legislador com um problema que vem ganhando muito destaque, principalmente na experiência recente do Brasil, levando-se em conta a sensação de impunidade que é sentida diuturnamente pela população em geral, independente de seu extrato financeiro, gênero, cor ou profissão, porém, o problema é mais complexo do que se apresenta.

O cerne da questão não gira apenas na ausência de uma lei que proíba ou comine com a mácula da ilegalidade de determinado fato, a complexidade está na efetivação dos preceitos ali consignados, logo, uma boa lei, pode acabar por se tornar um instrumento inefetivo, não em razão dos dispositivos enunciados no corpo e no espírito da norma, mas sim, frente à ausência de mecanismos para dar concretude ao disposto nos preceitos consubstanciados em regulamento.

Não basta apenas a legislação ser de fácil entendimento, fechada a ponto de evitar subjetividades, e regular a matéria de maneira a evitar interpretações que pervertam seu texto, ou favorecer determinados grupos, a realidade em que será inserida a normatização deve ser capaz de suportar e realizar o que ali está contido, uma vez que muitos países pobres “importam” institutos jurídicos de outros países de maneira idêntica, contudo no momento da aplicação, percebem que não existe um arcabouço de instituições aptas a darem cumprimento àqueles institutos (SVENSSON, 2005), de nada adianta trazer penalizações severas para penas de corrupção, por exemplo, e o Estado não investir em inteligência para desbaratar grupos infiltrados desde o mais alto escalão do funcionalismo público (incluído os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário), até os delitos mais rasteiros que envolvem o erário público.

A regulação deve ser equilibrada para não gerar problemas e até mesmo não incentivar a corrupção, como já foi explicitado por diversas vezes. Legislações que tem traços excessivamente intervencionistas e que dificultam o mercado de operar, dentro de um grau de razoabilidade, podem ser uma das variáveis para ampliar a corrupção (TREISMAN, 2007).

A falta de competidores no mercado, para quem se debruça sobre o tema corrupção, também é um indício de que tal fenômeno pode ser diminuído ou ampliado em razão da proporção de concorrentes na economia.

Para a relação ficar mais clara, entre corrupção e competição, é forçoso entender a dinâmica das relações de concorrência, ainda que de maneira simplificada, pois o assunto não é o enfoque da pesquisa ora proposta.

Quanto mais competidores no mercado buscam vender um determinado produto ou serviço, o preço tende a cair, mas, se para explorar determinada atividade há um trâmite burocrático gigantesco onde é necessário mover a máquina pública, o servidor público e os políticos têm muitos recursos a barganhar, visto que é custoso empreender e vantajoso oferecer propina, pois a diferença entre os custos normais de empreendimento e o custo da corrupção, torna práticas à margem da lei muito atrativas, porém, quando a

legislação amplia e facilita a concorrência, o mecanismo de barganha de agentes públicos e políticos é diminuído consideravelmente. É de se ressaltar, porém, a seguinte realidade: por vezes a falta de concorrência é oriunda dos próprios atores do mercado que buscam restringir a concorrência de maneira proposital aumentando, por conseguinte, excessivamente os lucros (LAMBSDORFF, 2006).

A competição, quando mitigada, salvo em alguns casos como o de monopólio natural, acaba por trazer um incentivo para aqueles que estão no mercado dificultarem a entrada de novos concorrentes, mantendo sua situação privilegiada. Em locais onde o mercado encontra uma estrutura deficitária e que não possibilita um ambiente salutar para a competição, mais oportunidades para corromper surgem, promovendo e beneficiando apenas uma parcela de indivíduos (BROADMAN; RECANATINI, 2002).

A par de todas as possíveis causas que podem remontar a corrupção, a cultura também é fator relevante para estudar o tema. Fatores que em princípio não afetariam a corrupção ganham grande relevância ao falar do assunto, como as peculiaridades da religião de cada povo, costumes hodiernos, dentre outros. A cultura é elemento que irá intermediar o ambiente onde haverá o intercâmbio entre indivíduos e empresas, ou seja, dependendo de como for o comportamento em determinada região, os negócios e os relacionamentos serão de forma X ou Y, o que é extremamente relevante, principalmente em negócios internacionais, afetando toda uma transação (GETZ; VOLKEMA, 2001).

Mas o que seria a palavra cultura? Definir a palavra de maneira a exauri-la é tarefa tempestuosa, porém é possível trazer clareza ao assunto colocando algumas diretrizes para tornar o tema mais tático para a tarefa de associá-lo com a corrupção ser realizada de maneira mais serena. A cultura é um conjunto, ou seja, uma coleção de caracteres que podem definir um indivíduo ou uma sociedade, que engloba os credos, a moral, leis, ideias, estilo de arte, dentre outras, para entender como um grupo ou indivíduo se comporta, um dos elementos que é necessário analisar é a cultura (SPENCER-OATEY, 2012).

Quer dizer que para entender a dinâmica da corrupção e, para alguns, até mesmo suas origens, imprescindível é a análise desse elemento fundante. É patente a necessidade de deixar claro que, apesar das origens históricas de determinado país serem relevantes, inclusive para aferir os motivos da corrupção, essa origem não é caráter absoluto e intransponível, não sendo única e exclusiva causa, havendo a possibilidade de países mudarem seus paradigmas mesmo com uma cultura anteriormente corrupta, por exemplo. (LAMBSDORFF, 2006)

Levando em conta inclusive o aspecto cultural, as reformas prescritas para pacientes diferentes, evidentemente terão que ser diferentes.

Se compararmos um país com um enfermo e a corrupção como doença, invariavelmente a conclusão será de que apesar do mal ser o mesmo, a vida pregressa do enfermo é relevante para os resultados dos medicamentos. Se o paciente (país) tem um bom histórico antes de ter sido acometido pela doença (corrupção), o medicamento (medidas governamentais, leis, dentre outras) será diferente de um paciente que já sofre do mal há séculos; um paciente com câncer terminal é diferente de outro que diagnosticou a doença previamente, por que não seria assim com a corrupção? Logo, a cultura é fator substancial para mitigar o mal da corrupção e de suas consequências (HUSTED, 1999).

Países onde a desigualdade atinge patamares abissais são completamente diferentes daqueles onde há um estado de bem-estar social mais presente e tangível, ora, caso seja importado às soluções do país que encontra melhores condições para o que sofre hodiernamente de problemas estruturais básicos, há a possibilidade das soluções não serem completamente efetivadas, ou sequer praticadas. Um mecanismo de combate à corrupção que encontra plena efetividade, por exemplo, na Alemanha, talvez não consiga ser plenamente realizado na Venezuela, não por falta de interesse do gestor público, mas por todo conjunto de fatores repisados aqui.

A confiança também é um traço cultural, isto é, em alguns países, pela própria cultura, há um sentimento de crença maior do que em outros, o que reflete socialmente nas mais diversas interações humanas, como mercadológicas, sentimentais, familiares, etc., porém, mais que isso, a confiança entre os indivíduos provou ser um redutor e uma possível arma contra a corrupção, mas seria a ausência de confiança que permitiria a corrupção florescer ou o excesso de corrupção sufocaria a fé em outrem? O que se sabe é que não apenas a corrupção e a confiança estão interligadas e mantêm um encadeamento dinâmico como um elemento e acaba por sofrer influência direta e indireta do outro, pois foi constatado que, embora sejam ligadas, a corrupção acaba por preponderar. Embora pareça contraditório, pois foi dito que a confiança diminui a corrupção, em locais onde há excessiva corrupção, a confiança não consegue se desenvolver e tornar-se instrumento apto para mitigar atos corruptos, podendo-se chegar a uma conclusão um tanto quanto pessimista, uma sociedade consegue se tornar menos corrupta ao longo do tempo, porém isso não a torna mais confiável (USLANER, 2002).

A alta hierarquização entre os indivíduos na sociedade pode ser um indicador de um aumento de corrupção, possibilitando que mais atos corruptos ocorram (AIDT, 2003).

O alto nível de hierarquia presente em alguns países em oposição a outros também é traço original e característico da cultura que influencia indiretamente no comportamento do coletivo.

É possível, ainda, que em uma cultura haja a pregação de que a corrupção é algo a ser evitado a todo custo, porém, intimamente, o indivíduo pensa de outra maneira. Para aclarar o sentido da frase, retira-se um trecho para tornar o assunto mais inteligível:

A antinomia entre normas morais e prática social cria um contexto de tolerância à corrupção que explica o fato de atores, consensualmente, concordarem com a importância de valores fundamentais como respeito, honestidade, decoro e virtudes políticas, mas, ao mesmo tempo, concordarem que, na política, um pouco de desonestidade pode cumprir uma função importante. Em um sentido bastante maquiaveliano, é importante distinguir a política do mundo real e os valores normativos que são passíveis de acordo racional, o que explica esse contexto de tolerância. É dessa forma que a corrupção é normal à política, apesar de todos os esforços para impedi-la. Os juízos morais de valor - pautados pela vida pela excelência - e os juízos de necessidade - pautados pela vida cotidiana - explicam a antinomia existente entre normas morais e prática social da corrupção, de acordo com a definição de limites teóricos que a circunscrevem. Ou seja, de acordo esses limites, é possível definir uma taxonomia da corrupção conforme seu alcance na prática social. A corrupção pode ser controlada, tolerada ou endêmica, de acordo com seu alcance prático na sociedade. (FILGUEIRAS, 2009, p. 403)

A análise que recai sobre a cultura, conforme explicitado, demanda um questionamento não apenas externo, como interno, do que o indivíduo pensa sobre determinados temas e de como praticaria tais condutas no mundo real, e não apenas no mundo controlado pelos ideários.

1.3 AS IMPLICAÇÕES DA CORRUPÇÃO

De todo o exposto até o momento, percebe-se que há uma infinidade de causas que remetem à corrupção, dependendo não apenas das peculiaridades de determinado país que seja analisado, como também do referencial teórico adotado.

Quando houve comentários a respeito das causas, por vezes, foram explicitadas, ainda que de maneira tímida, algumas implicações, isto é, consequências dos atos corruptos.

O foco neste momento está, justamente, nos resultados oriundos dos atos corruptos e da corrupção, sendo a incumbência atual.

A desigualdade, além de ser causa, também é consequência da corrupção. A redução dos investimentos nos mais diversos setores da economia também é oriunda de um acentuado desvio comportamental e ético, bem como a redução do PIB de uma determinada economia, ademais, como consequência, a Administração Pública e os serviços públicos acabam por ser sucateados e o destino do dinheiro público acaba por ter um paradeiro diferente do ideal.

A respeito da desigualdade e da relação com a corrupção, há um laço entre ambos os assuntos, pois a corrupção traz a desigualdade como uma de suas consequências. Nesse sentido:

[...] a corrupção do Estado resulta das consequências da natureza humana individual interagindo com sistemáticas e permanentes desigualdades em riqueza poder e status. Estas são sempre injustas e corruptas. Considere-se, contudo, que o fim da desigualdade não assegura a eliminação da corrupção, por ser ela também parte da condição humana. (BREI, 1996, p. 107)

Como já dito, a desigualdade ao mesmo tempo que é consequência da corrupção, também pode ser sua causa, pois a diferença estratosférica no aspecto econômico e cultural pode ensejar a busca de instrumentos práticos para reduzi-la, por meio de condutas desonestas, existindo até mesmo uma tolerância maior entre quem corrompe e permite-se corromper, o que reflete nas normas morais insculpidas na cultura de cada povo (YOU; KHAGRAM, 2004).

Um dos argumentos que também trazem a ideia de que a consequência da desigualdade sobre a corrupção é de grande pertinência, é a respeito da relação que existe entre aqueles que têm boas condições financeiras dos que não tem, ora, quando os ricos conseguem mais vantagens utilizando-se de vias ilegais, a desigualdade começa a ficar mais patente, pois acaba nascendo um ciclo vicioso, onde quem tem mais condição acaba por buscar alternativas que não as legais, ou ainda, quando são legais, há uma perversão de sua finalidade, utilizando-se, por vezes, dos que não são tão privilegiados, podendo para tal utilizar *lobbies* e influência política, seja para aprovar medidas que favoreçam seus interesses, seja de cunho administrativo ou legislativo, ou ainda, de maneira mais clara, por meio de propina (YOU; KHAGRAM, 2004), isto é “Práticas corruptas tendem a beneficiar aqueles que dispõem de fontes de relacionamento que lhes permitem obter benefícios” (BREI, 1996, p. 110).

Quanto mais desigual é uma nação, há a possibilidade de que mais medidas para mitigá-la sejam tomadas por governantes, as conhecidas políticas redistributivas, todavia,

tais instrumentos têm um custo vinculado ao seu implemento, não sendo oriundos apenas da boa vontade de quem exerce o poder político, e uma das formas de carear custos para elaborar tal empreitada é através da tributação. Poderia ser feita a seguinte associação, quanto mais parcas são as condições da população, maior é a necessidade de tais políticas (MELTZER; RICHARD, 1981).

No caso da experiência brasileira, a própria Constituição Federal prevê em várias passagens, como nos arts 3º, III e art. 212, *caput* da CF, a necessidade da mitigação das desigualdades e a vinculação de um determinado percentual, seja para a educação e saúde (BRASIL, 1988), apenas para ficar em alguns exemplos.

Não raro, quanto mais desprovida de recursos é uma parcela da população, existe uma maior possibilidade de aceitação dos atos corruptos, pois até mesmo o acesso a serviços básicos e essenciais, como de saúde, encontra uma grande burocracia, embora o poder de oferecer um suborno seja quantitativamente menor, tal desvio de comportamento por vezes é visto, inclusive, como uma forma apropriada de conduta (MELTZER; RICHARD, 1981).

A desigualdade entre os indivíduos em determinada sociedade, como já explicitado ao longo das linhas desta dissertação, tem duas facetas, a de incentivar a corrupção, além de ser uma de suas consequências.

Quando é feita a análise sob o aspecto do motivo propulsor, percebe-se quão nefasto pode ser seu resultado, dado que a desigualdade é o germen que traz a falta de confiança entre indivíduo A e B ou entre todos os indivíduos como um todo, e justamente a confiança é um dos remédios para atenuar e reduzir paulatinamente a corrupção, impossibilitando até mesmo uma legitimidade de fato⁷ entre os políticos, que deveriam representar os interesses do povo, e não seus próprios (USLANER, 2007).

Como já comentado, a divergência acadêmica que havia entre os benefícios da corrupção e seus malefícios encontra-se superada, restando poucos que a defendem como alternativa à excessiva burocracia estatal, ficando em destaque, porém, uma das consequências mais perniciosas oriunda de seus efeitos, qual seja, a redução dos investimentos econômicos. Em vista disso, é perceptível que a corrupção não é um fenômeno estanque, deitando braços em outros ramos, inclusive no setor da economia de

⁷ O sentido que a palavra legitimidade aqui quer expressar não está relacionado com as ideias propugnadas pelos autores e doutrinadores do direito e em especial os que se dedicam ao Processo Civil, o intento da expressão “legitimidade de fato” visa expressar aquilo que é legítimo, pois, não raro, os interesses que pautam a conduta dos agentes públicos e em especial dos políticos nada têm de legítimo, pelo contrário.

um determinado país. Em outras palavras, a corrupção reduz os investimentos privados como um todo (MAURO, 1995).

Há quem conclua, porém, que a corrupção e o crescimento de uma determinada nação estão ligados ao desenvolvimento de suas instituições, ou seja, o resultado pode diferir, dependendo sob qual a análise recaia.

No caso de um país onde haja instituições eficientes, a corrupção traz um efeito corrosivo para o crescimento, porém, em países onde as instituições são precárias, a corrupção não teria um efeito concreto no crescimento que fosse tangível (AIDT; DUTTA; SENA, 2008).

Embora seja minoritário, há quem defenda também que a corrupção pode, em alguns cenários, ser benéfica para o crescimento econômico, analisam a questão também sob o enfoque do desenvolvimento das instituições, concluindo que em países onde essas instituições relevantes ainda não alcançaram um estágio de completude, a corrupção pode conduzir a um crescimento econômico (VAAL; EBBEN, 2011). O raciocínio do desenvolvimento econômico e da corrupção vai além, pois há quem indique que, dependendo de quão grande for o tamanho do Estado, a corrupção pode ter efeitos discrepantes, caso o Estado seja maior do que determinado nível⁸ é possível que a corrupção tenha um reflexo de crescimento na economia, porém, se a economia alcançar um grau de desenvolvimento alto, a incidência da corrupção tende a diminuir (DZHUMASHEV, 2013).

Há quem sustente, inclusive, que a corrupção afeta não apenas os investimentos econômicos como um todo, como também a relação que existe entre o crescimento ou redução do PIB de determinado país corrupto, havendo uma tendência para a sua redução. O combate inefetivo às fontes de corrupção possibilita uma queda do PIB, que é mais marcante em países pobres. Para enxergarmos essa correlação, basta analisarmos o índice da Transparência Internacional a respeito da corrupção (Índice de Percepção da Corrupção), e será constatado que as últimas colocações são assumidas por países que, em regra, são muito corruptos e, por consequência, têm um PIB baixo (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2017).

Apesar de haver críticas ao índice como um todo, apenas da observação das informações contidas no Índice de Percepção da Corrupção pode-se concluir que há uma

⁸ Para um melhor entendimento no tocante a qual nível permitiria um maior crescimento utilizando-se da corrupção como baliza, é necessária a leitura do texto *Corruption and growth: The role of governance, public and economic development* do autor Ratbek Dzhumashev.

correlação entre um mau desenvolvimento econômico e corrupção, o que não se pode afirmar com uma plenitude convicta é se a consequência pode ser vista como a causa mais relevante para o sucesso ou fracasso de uma economia. Para além de uma visão subjetiva, a corrupção afeta negativamente a economia de um país e seu PIB (BENTZEN, 2012), o problema é conseguir, com precisão aritmética, estimar quão prejudicada fica uma nação e quão relevante é esse fator, em um mar de circunstâncias que podem também ser muito importantes para uma análise mais pormenorizada do assunto.

A relação entre o nível de pobreza ou riqueza de determinado país está ligada com a corrupção, conforme foi possível constatar da relação que existe entre corrupção e o crescimento ou redução do PIB, porém, sob outra perspectiva, existe uma redução progressiva da corrupção quando determinado país tende a ficar mais rico (GUNDLACH; PALDAM, 2008).

Apesar, de haver relação entre ambas as coisas, há deficiências e dificuldades técnicas para isolar as causas e consequências como já salientado, apenas indicar uma relação entre corrupção e redução do PIB, embora tenha sua relevância, não pode ser apontada, no atual nível de pesquisas desenvolvidas, como a consequência principal de um *crash* econômico.

Como efeito e decorrência da corrupção, encontra-se um dos resultados mais danosos e perceptíveis, principalmente quando se fala a respeito do Brasil, que seria o desvio de verbas públicas para fins ilícitos e a má alocação do dinheiro público. Não é incomum, em grande parte do território nacional, a população enxergar os suntuosos elefantes brancos que nada agregam à economia, porém são caros, grandes e ineficientes, vide o exemplo dos estádios da copa do mundo que foram construídos para receber um evento de grandes proporções, entretanto, não são utilizados para a sua finalidade principal, servindo inclusive como escola para evitar um prejuízo existente e sentido pelo bolso de todos os brasileiros.

Passados três anos do início da Copa do Mundo no Brasil, o cenário nos estádios construídos para o Mundial é bem diferente de 2014, quando receberam grandes espetáculos de futebol com arquibancadas lotadas. Hoje, sofrem para preencher as cadeiras e conseguir cobrir os altos gastos de manutenção. A realidade em Cuiabá não é diferente da de outros quatro estádios construídos para o Mundial. Assim como na capital do Mato Grosso, em Brasília, Manaus e Natal o grande problema é a falta de tradição do futebol local - e de torcidas que encham estádios. Entre os 12 estádios construídos ou reformados, esses cinco são os "elefantes brancos" por serem, de longe, os mais vazios e com mais desafios para eliminar os prejuízos. A estimativa é que os cinco

"elefantes brancos" citados acima dão um prejuízo anual aos cofres públicos **de mais de R\$ 30 milhões** (grifo nosso).

E entre os 12 estádios construídos ou reformados para a Copa, só duas arenas não estão tendo suas obras investigadas - o Beira-Rio e a Arena da Baixada (Curitiba). As outras, geraram **suspeitas de corrupção, fraude na licitação, superfaturamento e propina paga a políticos das cidades-sede** (grifo nosso). (MENDONÇA, 2017)

Porém, escândalos nesse tocante não são apenas em datas comemorativas como uma copa do mundo, infelizmente a frequência com que tais eventos acabam por ocorrer em solo nacional surpreende.

Ora, a corrupção como consequência, pode se manifestar seja através da má alocação do dinheiro público, bem como do desvio de verbas públicas, como destacado, e pode se manifestar através do clássico nepotismo, propinas, dentre tantas modalidades e sub-modalidades.

Há uma tendência de haver certa predileção por obras caras e por produtos custosos, pois quando há algo dispendioso, existe uma facilidade maior para ocultar desvios e intenções espúrias (LAMBSDORFF, 2006).

Sem dizer, ainda, que um dos melhores nichos para existir a corrupção é onde há uma concorrência menor (em especial quando há menos vendedores), exemplificando, em casos onde o gestor público queira comprar algo que tenha poucos concorrentes ofertando o mesmo produto e por um preço elevado, a possibilidade de haver um monitoramento adequado sobre tais operações acaba por ficar comprometida, permitindo a transação de interesses e objetos que não deveriam ser o enfoque do contrato, sendo, por vezes, o objeto principal da negociação, apenas uma desculpa lícita para celebrar determinado negócio com segundas intenções (MAURO, 1998).

A má alocação do dinheiro público pode se manifestar na concessão de incentivos fiscais como isenções ou reduções tributárias para determinados agentes econômicos que têm relações para além do profissionalismo com o administrador do Poder Público, como aconteceu com certa frequência no Rio de Janeiro, havendo reduções tributárias em velocidade recorde (NOGUEIRA, 2017).

Ou seja, como o gasto público ocorre e em que áreas irá ocorrer sofre com os reflexos da corrupção, a depender da facilidade ou dificuldade em que é possível corromper e subverter a lógica de determinado negócio.

Em investigação a respeito do assunto, é perceptível que existe uma tendência na compra de alguns itens em detrimento de outros com dinheiro público e, seguindo esse raciocínio, os itens que são mais buscados, geralmente possibilitam mais a corrupção, em

oposição aos que não surgem interesse, que é o caso de bens que envolvem tecnologia de ponta. Tais bens são os mais buscados no momento da aquisição por gestores corruptos, por serem mais caros e terem menos vendedores no mercado, além de possibilitar funções que bens mais simples não poderiam fornecer (o que seria a justificativa para comprá-los), proporcionando uma desculpa ideal para adquiri-los (MAURO, 1998).

Em oposição, livros escolares, por exemplo, apesar de terem uma função primária essencial, qual seja a educação, não são vantajosos do ponto de vista da corrupção adquiri-los, pois, em proporção, o material envolvido é mais barato, e há mais concorrentes que podem ofertá-lo a um preço menor, daí concluir que atos corruptos como a propina, o suborno, fraudes contratuais tendem a acontecer em compras de bens complexos ou que têm funções mais complexas do que na compra de livros, ou mesmo no salário de professores (MAURO, 1998).

A respeito da contradição da corrupção e das normas que visam combatê-la, retira-se posicionamento sobre o assunto:

Ao falarmos do tema corrupção no Brasil, é perceptível a existência de conflitos entre uma prática social reiterada e normas jurídicas que vedam atos corruptos. Percebe-se uma verdadeira contradição, o atuar cotidiano demonstra um comportamento contraditório com as normas elaboradas pelo Legislativo, porém este último é eleito pelos próprios indivíduos que mantêm a cultura dos atos “escusos”. (CEREN; CARMO, 2018, p. 42)

Do exposto, percebe-se que a corrupção é problema complexo, e que para sua abordagem necessário é conhecimento para dissecar o tema, e até mesmo para entender sua dinâmica que está em constante mudança, havendo contradições ínsitas entre a intenção de combatê-la e ocultá-la (por parte de quem a pratica, por obviedade).

2. AS ORIGENS DO COMPLIANCE

A ideia do *compliance* começou a ser propagada com maior intensidade em um período de marcantes mudanças na realidade norte americana, a década de 70 trouxe o escândalo de Watergate, que teve reflexos não apenas na esfera política como na econômica, abalando a administração do Presidente à época, Richard Nixon, o que, inclusive, o levou a renunciar a seu cargo.

Tudo começou com um incidente na sede do Comitê Nacional do Partido Democrata, onde cinco homens tentaram roubar documentos e colocar escutas no prédio que ficava dentro do complexo Watergate, foi daí que surgiu o nome que foi utilizado para explicar todas as fases posteriores do escândalo. Um dos indivíduos que estava envolvido com o incidente no Partido Democrata, James McCord, era ligado ao Presidente, todavia em um primeiro momento tal acontecimento não respingou em Nixon, sendo apurado apenas posteriormente, quando já tinha ganhado a reeleição (KARIMI, 2017).

O caso Watergate foi um paradigma quando o tema é corrupção, tais atos se manifestavam, dentre diversas formas, por meio de propina, dinheiro de origens escusas para financiamento de campanhas, compra de “favores” por pessoas jurídicas e físicas (a compra ocorrida tanto por meio de empresas americanas quanto estrangeiras) de agentes públicos (SUSSMAN, 2010).

A compra de “favores” como favorecimento em contratos e a sonegação de tributos tornou-se muito clara no período comentado. Todavia, a corrupção não apenas se manifestava nesses dois atos, a outorga de presentes aos agentes públicos diminuía a arrecadação tributária, possibilitando que empresas se mantivessem e ampliassem seus respectivos negócios, prejudicando a concorrência para quem seguia os ditames e as regras corriqueiras às quais o empresariado deve se coadunar (BERGHOFF, 2013).

A corrupção era tamanha que, naquele momento, foi constatado que a fronteira de suas consequências não se restringia apenas aos atos negociais entre americanos, tendo o fenômeno alcançado uma perspectiva internacional, transbordando nacionalidades, ou seja, uma empresa americana, instalada em outro país, corromperia agentes públicos estatais de outras nacionalidades, conforme os relatórios da época (BERGHOFF, 2013), os quais apuraram que algumas empresas americanas pagaram propina a autoridades italianas com o escopo de evitar que seus produtos fossem taxados, a cifra girava em torno

de US\$ 800,000, tudo com o fito de mitigar a tributação que incidia em específico aos produtos importados.

As fraudes tributárias envolveram inclusive o alto escalão do governo como o presidente Nixon e seu vice-presidente, causando mal-estar diante da população, que pagava ordinariamente a tributação legal (APPLE JR, 1974).

Em 1975, foi publicada uma lista de empresas que figuravam como acusadas de pagamentos irregulares e corruptos, totalizando uma cifra de US\$ 360 milhões de dólares. Em tal lista constavam principalmente empresas que exploravam o seguimento petrolífero, como a Exxon, totalizando 50 milhões em pagamentos, a Northrop, 30 milhões, a Gulf, envolvida na cifra de 5 milhões e, por fim, a Lockheed (empresa que lidava principalmente com a produção de aviões comerciais ou militares, bem como helicópteros etc.), alcançando o patamar de 229 milhões de dólares (BERGHOFF, 2013, p. 14).

No momento da defesa, grande parte das empresas confessou ter feito os pagamentos a agentes públicos em troca das “prerrogativas” que lhes foram outorgadas, porém, em sua defesa, foi alegado principalmente que a propina era, quiçá, a única forma de manter o negócio em execução naqueles respectivos países (nos quais as empresas estavam instaladas e corrompendo), que estavam a defender a democracia, “patrocinando” políticos que a valorizavam, além de que sofriam uma pressão grande por parte dos próprios agentes públicos e dos partidos políticos por meio de uma chantagem tácita, que pode ser resumida nos seguintes dizeres: – Ou haverá um pagamento extraoficial, ou poderá haver o aumento de impostos incidentes na atividade, e quem sabe, uma nacionalização do setor econômico, ou seja, criar uma estatal para explorar aquele segmento da atividade que outrora era delegado a um agente privado estrangeiro (BERGHOFF, 2013).

A Lockheed Aircraft admitiu o desvio de dinheiro para governos estrangeiros e agentes públicos alegando a desculpa de uma finalidade maior, a necessidade de se manter ativa nos negócios, aliás, é importante destacar que naquela ocasião não havia de forma clara uma legislação que vedasse especificamente tal conduta (FCPA COMPLIANCE & ETHICS, 2012), apenas em 1977, com todo o fluxo de informações e dos escândalos subsequentes ao próprio Watergate, é que surgiu embrionariamente a primeira legislação que vedava o pagamento de propinas (entenda-se suborno, corrupção direta, ativa e passivamente) a agentes públicos estrangeiros com a promulgação da *Foreign Corrupt Practices Act* (em tradução livre – Lei ou Ato de Práticas de Corrupção no Exterior), que

trouxe muito do que entendemos por programas de ética e *compliance*, justamente para evitar que, em um primeiro momento, empresas americanas corrompessem agentes públicos estrangeiros. Um dos mandamentos principais era justamente a proibição, tornando ilegal o uso de dinheiro, ou seja, o suborno de um agente público ou de quem quer que seja para manter ou perpetuar negócios no estrangeiro, devendo manter como prática básica a existência de mecanismos de auditoria interna (THE UNITED STATES DEPARTMENT OF JUSTICE, 2017).

O *compliance* previsto na FCPA foi o pontapé inicial para surgir todo o estudo e preocupação, até mesmo dos estudiosos nacionais, a respeito da temática.

Um dos problemas, à época do surgimento da FCPA, foi que, ao exigir-se de empresas americanas a observação de uma legislação que dificultava a corrupção, principalmente a empresarial, isso acabava por refletir diretamente na concorrência.

Ora, se apenas as empresas americanas tinham o óbice da vedação à corrupção, e em um cenário internacional onde grande parte dos conglomerados a praticavam, afigurava-se uma falha tendente a desprivilegiar quem tinha práticas honestas, colocando as empresas estrangeiras em um patamar de superioridade, pois além das práticas hodiernas de comércio, poderiam conseguir o que queriam por meio de mecanismos não tão ilibados (DUNCAN, 1982).

Ou seja, ao vedarem-se atos corruptos que eram tidos como comuns, aceitos e quiçá rotineiros de se fazer negócios, empresas de outras nacionalidades que não americanas estavam livres para atuar sem empecilho. Ademais, as empresas oriundas dos Estados Unidos acabavam por adquirir um custo maior em sua execução, o que envolvia não apenas o seu gasto corriqueiro com empregados e com o produto em si, como também com as próprias medidas de controle interno do *compliance*, ou seja, em um primeiro momento, vedar os atos corruptos era dispendioso e dificultava a concorrência internacional (DUNCAN, 1982).

É preciso entender que as medidas da FCPA atingiam não apenas a concorrência naquele momento, tendo reflexos também na área tributária. Os problemas advindos da corrupção acabam por se entrelaçar, pois quando alguém (leia-se agente público) é agraciado com um favor ou um acréscimo de patrimônio, tácita ou expressamente, se compromete a devolver o favor com um benefício de um bem escasso (favor estatal), que pode se consubstanciar em uma não fiscalização tributária (com o escopo de não serem arrecadados impostos).

Dá se afirmar que o problema envolvendo a FCPA e o *compliance* traz consequências que ultrapassam a ideia original da concorrência.

Interessante observar que os Estados Unidos da América, quando da promulgação da FCPA, em 1977, embora tenham feito propaganda e incentivos para que outros países adotassem leis de caráter similar na expectativa de influenciá-los com base em argumentos de cunho moral, não houve o retorno esperado, o que manteve o país em um posto isolado, onde era completamente vedada a compra de agentes públicos, ainda que para conseguir ou manter um negócio, ao contrário da legislação alienígena que nada previa (EARLE, 1996).

Ora, para que o país norte americano voltasse a manter uma forte presença concorrencial era necessário que duas opções fossem tomadas à época: a) permitir atos corruptos por parte de Empresas valorizando, em caráter extremado, o neoliberalismo e revogar a FCPA ; ou b) pressionar os demais atores internacionais a fazer adequações em suas legislações nacionais, com o escopo de criar uma igualdade concorrencial. A segunda opção foi a adotada, como pauta da realidade americana, todavia, apenas os argumentos de cunho moral não eram persuasivos de maneira suficiente a induzir que mais países voltassem seus olhos à FCPA.

Em 1994, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, ou do inglês OECD) manifestou sua repulsa às práticas corruptivas através de uma recomendação conhecida como *Recommendation of the council on Bribery in International Business Transactions* (em tradução livre, recomendações do conselho a respeito de atos de propina nas relações comerciais internacionais), solicitando que os seus países membros adotassem uma legislação compatível, baseando-se nos princípios que ali estavam expressos (OECD, 1994).

Após tal expressão de rechaço, era esperado que a declaração feita pela OCDE ecoasse internacionalmente, todavia, isso também não se mostrou uma realidade tangível, pelo contrário, a modificação das condutas internas dos países não se deu pela mensagem propriamente dita, mas sim pela superação do entendimento de que a conivência com a corrupção e seu incentivo gerava desenvolvimento econômico; sem dizer que os custos da corrupção demonstravam um custo excessivamente dispendioso frente às atitudes normais do mercado, o que *de per si* foi um indicativo para a mudança e reavaliação das posições dos atores internacionais (EARLE, 1996), se em um primeiro momento ignoraram a ideia da FCPA e do *compliance*, essas posições estariam prestes a mudar.

A partir do momento em que os demais países perceberam que para a nova concorrência florescer, ou seja, aquela em escala globalizada, regras que envolvessem os múltiplos atores internacionais deveriam entrar em cena, pois caso assim não fosse, o fator que diferenciaria as multinacionais seria um estratagema inovatório corruptivo, e não o produto ou serviço em si, seria um verdadeiro duelo para ver quem corrompe mais para conseguir um contrato ou uma benesse escassa.

A globalização traz também o compartilhamento dos problemas, portanto, em uma microanálise, a corrupção realmente poderia ter efeitos benéficos, todavia, em uma visão macro da situação, o resultado não poderia ser o mesmo, um dos pilares do próprio fenômeno da globalização, como a liberdade do comércio, seria amordaçada, vez que esta seria “livre”, apenas formalmente, porém essencialmente haveria mais intervenções do que as ordinariamente desejadas em razão da própria corrupção, refletindo não apenas na economia em uma escala global, como também no desenvolvimento social (CRAGG, 2000).

Ou seja, a transição de pensamentos seria um processo de amadurecimento natural pelo qual passariam as nações, o transcurso da aceitação da corrupção como instrumento efetivador e que potencializava o livre mercado para a ideia da necessidade de harmonia concorrencial no cenário globalizado, por meio da adoção de medidas como os tratados internacionais é argumento que demonstra essa lógica.

2.1 DEFINIÇÃO DO TERMO

O termo *compliance* é derivado do verbo *to comply*, que tem como significado o agir de acordo, seguir determinada diretriz, um comando.

No vocabulário jurídico, especificamente, o *compliance* tem o sentido de observar determinada norma jurídica com o intento de prevenir e reprimir desvios comportamentais estabelecidos em um padrão que muitas vezes se consubstancia por meio da corrupção. Ou, de maneira simplificada, “programas de *compliance* e de ética são aparatos desenvolvidos para prevenir e detectar condutas ilegais.” (UNITED STATES SENTENCING COMMISSION, 2015).

Nessa mesma linha, Roberta Danelon Leonhardt e Guilherme D'Almeida Mota trazem a definição do *compliance* de maneira precisa:

A expressão *compliance* deriva do verbo *comply* da língua inglesa e quer dizer conformidade. Muito além de significar o cumprimento de

normas anticorrupção, o nome *compliance* implica também conformidade com todas e quaisquer normas aplicáveis, sejam elas impostas ou de adesão voluntária, para que não restem configuradas as responsabilidades civil e administrativa. (LEONHARDT; MOTA, 2016, p. 134)

Os mecanismos de *compliance* são instrumentos implementados pelas pessoas jurídicas para prevenir e detectar ilícitos ocorridos dentro do âmbito da própria pessoa jurídica, todavia, tais instrumentos são complexos e por sua própria natureza devem estar plenamente vinculados às atividades exercidas por quem adota as políticas de *compliance* (WELLNER, 2005).

A finalidade do *compliance* é aclarada nos seguintes dizeres:

[...] *compliance* tem como função principal garantir o cumprimento das normas e processos internos, prevenindo e controlando os riscos envolvidos na administração da empresa, seguindo as normas estabelecidas pela legislação nacional e internacional, conforme o ramo de atividade empresarial em que atua (GABARDO; CASTELLA, 2015, p. 135):.

As formas de se adotar programas éticos e de *compliance* são variadas, desde a criação de um código de conduta, de cumprimento obrigatório por quem tem vínculo com a empresa, onde serão estabelecidos padrões que alteram comportamentos podendo ser concedidas recompensas por quem segue as regras e punição para quem se desvia do padrão consubstanciado nas normas de conduta.

Entretanto, é possível adotar abordagens onde o uso coercitivo de uma punição é mitigado, podendo escolher um instrumento educativo e progressivo para melhorar e adequar os comportamentos. Necessário ressaltar que tanto a abordagem punitiva e a recompensatória, não excluem a opção pedagógica, ambas se complementam, todavia, em algumas empresas é possível enxergamos uma preferência por algum dos métodos ou mesmo o uso simultâneo de ambos. (WEAVER; TREVIÑO, 2001).

Porém, para visualizarmos e entendermos a importância do *compliance*, devemos nos ater não apenas aos aspectos formais de construção de normas para vedar desvios éticos, pois, não raro, a dificuldade de aplicar o *compliance* não está no aparato legal, mas sim na conduta dos indivíduos, daí a importância de se aprimorar a confiança mútua e um senso de responsabilidade coletivo dentro do âmbito da empresa, bem como a transparência (GREGORY, 1995).

O contexto da criação e ampliação do *compliance* é devido graças a um maior cuidado e preocupação nas relações mercadológicas internacionais, mais que isso, o comportamento pautado no *compliance* pode vir alterar até mesmo interesses

governamentais e políticos, pois caso haja a aceitação de regras de cunho internacional que pautam e normatizam a conduta ética natural do empresário, por exemplo, no que tange a concorrência, caso seja violada ou não aderida, importa em um custo para o Estado (SIMMONS, 2000). Internacionalmente, quem gostaria de negociar com um Estado que não cumpre padrões mínimos?

Para um programa de *compliance* ser de fato efetivo, alguns pressupostos devem ser ventilados no momento de sua criação. Mona Clayton (2013, p. 150) aborda exatamente tal tema, em suas palavras:

Um programa de Compliance efetivo deve levar em consideração o modelo de negócio da organização e incorporar aos controles internos medidas específicas de análise e ratificação desses controles. Estas medidas devem ter como foco o reconhecimento de falhas e potenciais fragilidades nos processos, assim como a identificação de potenciais melhorias nos controles já existentes, de forma a garantir a transparência e precisão dos registros contábeis e da documentação da empresa.

É importante não apenas criar os mecanismos de *compliance*, mas garantir que haja um núcleo suficiente (mínimo) que permita sua aplicação.

Para saber se os instrumentos de *compliance* são efetivos, necessário é um parâmetro mínimo para aferir sua eficiência, um rol de requisitos é um termômetro para sabermos se há possível eficácia ou não. Dentre os requisitos mínimos é necessário um código de conduta interno (código de ética) que prescreva os comportamentos aceitáveis dentro da empresa. Nesta linha da codificação, faz-se necessária a criação de canais de denúncia e investigação, proteção de possíveis delatores das retaliações e sanção para quem viole as condutas estampadas no código de ética interno. Como já dito, é importante não apenas a parte formal da penalização, é necessário criar condições educacionais e um ambiente ético, seja por meio de treinamento especializado e publicidade das normas. Para dar cumprimento e concretude ao disposto acima, é imprescindível pessoal altamente capacitado que se comprometerá com a aplicação do código de conduta (UNITED STATES SENTENCING COMMISSION, 2015).

Para um sistema extremamente formalístico e complexo como o *compliance* manifestar alterações no comportamento dos indivíduos, é necessário que tais políticas internas sejam parte de um movimento de conduta ética hodierna. Quando a percepção da ética consagrada em um código não é a aderida por empregados de alta patente, isso gera descrédito (TREVINO; BROWN, 2004).

O ato de cumprir a lei torna-se desinteressante em razão de uma desigualdade acentuada e, quanto maior for seu grau, esta cria uma mácula nebulosa que torna os cidadãos menos aptos a crer no Estado bem como em outrem, dificultando a internalização e a aceitação inclusive de normas de *compliance* (USLANER, 2008), daí a dificuldade de sua implementação prática.

Apesar do mercado da corrupção ter problemas, como, por exemplo, falta de garantias, o possível resultado da violação da lei é mais atraente do que seguir a própria lei, pois em uma perspectiva econômica, corromper pode ser mais barato do que utilizar das próprias regras legais (ACKERMAN, 1999).

Mona Clayton (2013, p. 150), interpretando os dados da Transparência Internacional, enuncia a importância dos programas de *compliance* para um melhor desenvolvimento empresarial:

A título de exemplo, em 2011 o Brasil ficou em 73º entre 183 países, com uma pontuação de 3,8. Isto significa que o risco de corrupção no Brasil é considerado alto e que, conseqüentemente, a implementação e adequação dos programas de Compliance, os chamados “ABAC (anti-bribery and corruption) *compliance* programs”, nas empresas brasileiras e multinacionais se torna fundamental, principalmente quando levados em consideração o aumento das interações entre empresas e entidades governamentais, bem como a criação de leis anticorrupção em vários países, como é o caso do UK Bribery Act. Em vigor desde julho de 2011, esta legislação inovou ao trazer provisões sobre corrupção privada, passando a regulamentar inclusive as relações de caráter eminentemente comerciais.

Como dito, em razão do verbo *to comply* expressar a obediência ou o compromisso de seguir determinada diretriz, tal vocábulo é usado não apenas na área jurídica, o termo é utilizado na área médica (como observar as prescrições médicas, que nada mais é que uma forma de *compliance*), administrativa e contábil, como é o caso da NOCLAR, que incentiva denúncias por parte dos contadores quando souberem de ilícitos de seus clientes (The International Federation of Accountants, 2017).

A regulação dos comportamentos humanos é tarefa à qual o legislador tem como pressuposto e tarefa básica, trata-se de sua função típica. A questão do *compliance*, todavia, tem seu espectro ampliado não visando apenas os atos das pessoas físicas, como também das pessoas jurídicas.

Pela própria amplitude da expressão *compliance*, as condutas que podem abranger tais diretrizes comportamentais envolvem temas concorrenciais, anticorruptivos, assuntos concernentes a direito ambiental, direito tributário, finanças públicas etc.

O *compliance* na área tributária é de extrema valia, pois adequar o comportamento do contribuinte de forma a aumentar a arrecadação estatal é de suma importância para as finanças públicas. Apesar de abordarmos as faltas do contribuinte, em um Estado como o brasileiro, seria também muito salutar para a Administração Pública observar os parâmetros já existentes para adequar suas finanças públicas, cuidando melhor do orçamento público, mesmo porque os recursos não são ilimitados. Extraímos lição de Wilson Donizeti Liberati (2012, p. 86), que expressa exatamente essa faceta:

A implementação ou execução de políticas públicas derivam de escolhas, pois envolvem conflitos entre as camadas sociais que têm interesses diferentes. Essas escolhas, por sua vez, dependem dos recursos disponíveis que privilegiarão uns em detrimento de outros direitos. De certa forma, as escolhas significam o conteúdo ético das decisões políticas, que, por vezes, podem ser trágicas, no sentido de que algum dos direitos não será atendido.

A importância do *compliance* na área tributária (*tax compliance*) é de suma valia não apenas para um país específico, pois grande parte das nações tem algum nível de problema no tocante à evasão fiscal, que pode refletir no financiamento e funcionamento do setor público e, em casos extremos, ameaçar a funcionalidade das atividades estatais.

O problema do *compliance* tributário pode ser encarado sob vários ângulos, pois há diversos fatores que o influenciam, como a percepção de uma tributação justa ou injusta pode influenciar nas decisões do contribuinte, as chances de o indivíduo ser descoberto e punido, com tais afirmações pode-se ir além, até mesmo atividades informais e não necessariamente criminosas que acabam por gerar um desvio, um não pagar que pode gerar um prejuízo em razão do seu não cumprimento (FRANZONI, 1998).

Com o não cumprimento do *tax compliance* até mesmo os fins estatais como uma possível redistribuição de renda, investimento em direitos sociais dentre outras, acabam por ser comprometidos, vez que quando o comportamento de não cumprir (*not to comply*) as normas torna-se padrão, o efeito é deletério com consequências severas para o Estado (FRANZONI, 1998).

Roberta Danelon Leonhardt e Guilherme D' Almeida Mota (2016, p. 137) comentam sobre a hipótese de o *compliance* incidir em específico no tocante à seara ambiental:

Os procedimentos de *compliance* evoluíram e começaram a incidir, cada vez mais, em áreas específicas. No que se refere ao viés ambiental, com o aumento da preocupação sobre o tema e a crescente aplicação e fiscalização de cumprimento da legislação relacionada, a fim de evitar sanções e responsabilidades que não raramente envolvem a paralisação de atividades essenciais, bem como reparações, compensações e

sanções muito custosas, os instrumentos de *compliance* passaram a abordar o cumprimento de normas ambientais nacionais e internacionais. Assim, normas empresariais de conduta e de controle interno passaram a endereçar especificidades de cunho ambiental, como códigos e estatutos de conduta e ética corporativa, ferramentas de gestão, como os relatórios anuais de sustentabilidade, entre outros.

O *compliance* também pode e deve ser aplicado na área concorrencial, sendo imprescindível para sua melhora e desenvolvimento a participação inclusive da autoridade pública, assim sustentam Carlos Ragazzo e João Marcelo Lima (2016, p. 163):

Para que o *compliance* concorrencial surta os efeitos desejados – isto é, efetivamente seja capaz de mitigar a exposição de empresas ao risco de serem investigadas por ilícito concorrencial e, no agregado, possa reduzir os custos de *enforcement* para a autoridade concorrencial – o papel ativo e cooperativo da autoridade concorrencial é imprescindível para incentivar a universalização do *compliance*.

A consolidação de um programa de ética internamente não tem como enfoque apenas o cumprimento de uma "moral", pois a pessoa jurídica que adota tais instrumentos quando previnem processos oriundos de possíveis casos de corrupção, mantém sua imagem e continua suas operações hodiernas naturalmente.

Embora haja um custo para manutenção do programa de *compliance*, o cálculo entre o prejuízo de um processo e as consequências mercadológicas pode "incentivar" a pessoa jurídica a adotar tais instrumentos de prevenção e repressão internos. A prevenção de desvios éticos pode ter um papel concorrencial ou, melhor dizendo, uma vantagem no momento da concorrência, pois uma pessoa jurídica bem gerida atrai mais capital, possibilitando inclusive uma maior produtividade dos empregados, a retenção de clientes, etc. (STUCKE, 2014)

O problema é que as normas a serem seguidas, seja de um ordenamento jurídico, seja de um código de ética interno, podem trazer brechas consigo que podem ter sido deixadas de forma "tácita" propositadamente com o objetivo de utilizá-las através de uma estratégia, o que pode gerar interpretações ambíguas e incompletas, desvirtuando e "esvaziando" o sentido da proteção e da padronização de comportamentos (KRAWIEC, 2003).

A contratação de pessoal especializado para lidar com os métodos éticos de *compliance* seria uma forma de preencher as possíveis lacunas legais com instrumentos para uma devida prevenção e repressão, porém, há quem diga que quem explora as atividades que envolvem a lei, nem sempre tem interesse em aperfeiçoá-la, pois pode ser vantajoso leis com caracteres dúbios, ou vagos (HADFIELD, 1994).

Pode ocorrer de o próprio corpo de normas, que visa combater a corrupção e extirpar desvios de condutas éticas, ser usado como instrumento de camuflagem de condutas corruptas, havendo tendência de que tais comportamentos se proliferem, tornando cada vez mais difícil sua devida contenção (GARCIA, ALVES, 2013).

Apesar das vantagens da adoção dos instrumentos de *compliance*, caso todos adotassem tais ideias, não haveria questionamentos nem debate acerca do tema, o que de fato não acontece; tal cultura é incentivada, porém, não raro, deve-se lançar mão de instrumentos coercitivos para uma adesão mais completa dos atores econômicos, se os ganhos de atos que não observam as normas legais de um país trazem alto retorno financeiro com baixo risco, é mais interessante mascarar uma situação, criando uma aparência de legalidade. Um programa de *compliance* que aparenta prevenir e reprimir, porém não o faz, deixando uma película de proteção fina em seu âmago, todavia aparentemente resistente para quem olha de fora (STUCKE, 2014).

Nessa esteira, os autores Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves (2013, p.72) deixam clara a seguinte ideia:

O combate à corrupção, assim, longe de estar unicamente, atrelado ,à existência de severas normas sancionadoras, em muito depende do redimensionamento de institutos regidos pelo direito privado que, acaso utilizados com abuso de direito, inviabilizam a sua identificação e consequente coibição. Enfraquecidos os subterfúgios utilizados para simular a licitude do numerário obtido com a prática da corrupção, melhores perspectivas surgirão na atividade investigatória, já que sensivelmente reduzidos os meandros a serem percorridos via identificação do ilícito.

De todo o exposto, percebemos a importância e a interdisciplinaridade do *compliance*, motivo pelo qual o instituto deve ser entendido não apenas em um olhar entre particulares, seu uso, para um melhor avanço e disseminação, necessita debates também sob um viés público.

2.2 SURGIMENTO DO COMPLIANCE

A ideia e o nascimento das condutas de *compliance* têm origem alienígena, inicialmente o movimento de cunho de padronização ética que passaria influenciar outras nações, teve origem nos Estados Unidos.

Nos dizeres de Emerson Gabardo e Gabriel Morettini e Castella (2015, p. 134), as origens do *compliance* remontam a década de 50:

Com o recrudescimento das leis e a forte pressão internacional, objetivando-se estimular a participação do setor privado no gerenciamento adequado de variáveis, surgiu uma proposta nova de minimização dos riscos da sociedade moderna e contemporânea, o instituto do *compliance*. A ideia 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, onde se fez menção à necessidade de institucionalizar os programas de *compliance*, com a finalidade de criar procedimentos internos de controle e monitoramento das operações entre pessoas.

A origem e criação histórica do termo *compliance* foram influenciadas por diversos acontecimentos ao redor do mundo, que acabaram por torná-lo do jeito que conhecemos atualmente. Um aspecto que trouxe grande inspiração para o que conhecemos hoje como programas de ética, como já dito, foi o combate à corrupção nos Estados Unidos da América, principalmente no tocante à propina e outras formas que impregnavam os setores comerciais.

Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves definem o sentido da palavra corrupção:

Sob o prisma léxico, múltiplos são os significados do termo corrupção. Tanto pode indicar a ideia de destruição como a de mera degradação, ocasião em que assumirá uma perspectiva natural, como acontecimento efetivamente verificado na realidade fenomênica, ou meramente valorativa. Especificamente em relação à esfera estatal, a corrupção indica o uso ou a omissão, pelo agente público, do poder que a lei lhe outorgou em busca da obtenção de uma vantagem indevida para si ou para terceiros, relegando a plano secundário os legítimos fins contemplados na norma. (GARCIA; ALVES, 2013, p. 49)

A corrupção sempre foi um problema de difícil mensuração e com consequências extremamente perniciosas, sob um viés econômico, podemos enxergar uma explicação que facilitaria a propagação dos atos corruptos. O Estado mantém posição de controle e imposição frente ao cidadão, mais que isso, por vezes a gestão de benefícios está sob uma tutela discricionária (escolha entre dois destinatários) e aquele que deseja tal prerrogativa para si pode pagá-la, a corrupção acaba por se consolidar, daí a afirmação de que a corrupção é um sintoma que demonstra um estado de coisas inadequado, principalmente no tocante à administração do Estado (ACKERMAN, 1997).

Como instrumento de mitigação de desvios de conduta, surgem os mecanismos de *compliance* como emplastro para esse mal.

A preocupação com crimes de suborno e corrupção ganhou evidência progressiva com o decorrer do tempo, porém, as medidas legislativas e práticas contra sua mitigação só foram tomadas de maneira vagarosa e paulatina. A primeira legislação a enfrentar o tema foi a *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), que influenciou outras legislações

anticorruptivas como conhecemos hoje (GANTZ, 1997), inclusive a legislação brasileira é fortemente inspirada no diploma americano.

Todavia, inicialmente o combate às práticas de suborno na seara comercial, com ênfase na seara do comércio internacional, foram tímidas e dificultosas.

Quando o combate à corrupção é encarado de maneira isolada por um país, demonstra fragilidade e desinteresse, "uma aceitação tácita", do estado de coisas por outros Estados nação, pois quando da promulgação da FCPA, as empresas americanas perderam em concorrência. Como tais pessoas jurídicas seriam responsabilizadas, enquanto multinacionais de outros países não carregariam ônus algum, isso corroboraria com uma tolerância mercantil, ou seja, quem se utiliza da corrupção para ganhar, tenderá a não aderir ao combate à corrupção. Por muito tempo, os Estados nação incentivaram a corrupção "de maneira tácita" como forma de atrair capital. (GANTZ, 1997)

A questão da moralidade da corrupção ou de práticas como o “suborno” se encaixarem em um padrão ético condenável ou não foi transformado, nas palavras de Leopoldo Pagotto, esse raciocínio é explicitado:

A economia foi a principal responsável por trazer o estudo da corrupção por muitas décadas a um plano secundário. Superadas concepções românticas e moralistas sobre os aspectos negativos da corrupção, a ciência econômica formulou proposições segundo as quais o pagamento de suborno não implicaria, na maioria das ocasiões, nenhuma perda de bem-estar social e, por isso, deveria até mesmo ser ignorada pelo sistema jurídico – da perspectiva microeconômica, não haveria perda do bem-estar social. Em outros cenários, a corrupção até mesmo poderia aumentar a eficiência alocativa, na medida em que “diminuiria” a burocracia administrativa e facilitaria o funcionamento dos mercados. Entre o custo de transação representado por uma barreira regulatória estatal e o custo de transação representado pelo suborno, a mera comparação de custos forneceria a resposta sobre a legitimidade ou não da corrupção. Na maioria das vezes, os economistas enxergam a corrupção como um fator que altera o funcionamento do livre mercado e, em consequência, pode causar distorções que geram ineficiências – tudo dentro do estereótipo de que a economia é associada à tentativa de redução da realidade a um número reduzido de variáveis, as quais são quantificadas em um modelo (PAGOTTO, 2014, p. 25).

O congresso americano aprovou a *Foreign Corrupt Practices Act* no ano de 1977, impulsionado por uma onda de problemas relacionados ao suborno de oficiais estrangeiros, que através das práticas de corrupção conseguiam ou facilitavam condições e negócios comerciais em países estrangeiros, como, por exemplo, os escândalos envolvendo a empresa *Lockheed Corporation*, que levou ao abandono do cargo do

primeiro ministro do Japão e um processo para a devida apuração dos escândalos que então estavam acontecendo. (GANTZ, 1997)

A *Lockheed Aircraft Corporation* produzia aeronaves e alguns dos principais compradores eram governos, todavia durante a década de 1970, a empresa passou por um grande problema oriundo de questões financeiras, inclusive recebendo auxílio do governo americano, porém nesse mesmo período foi apurado que a empresa pagou a cifra de mais de 20 milhões de dólares a título de suborno a funcionários estrangeiros com o escopo de garantir suas operações ou, ainda, facilitar a negociação da venda de aeronaves. (GERNER, 2007)

Dentre as diversas disposições da *Foreign Corrupt Practices Act*, encontramos algumas de extrema valia, inclusive para a construção do conceito moderno de *compliance* como conhecemos hoje. É a exigência de um controle detalhado, dentro do âmbito da pessoa jurídica, de informações e livros sobre as transações comerciais em detalhes, de forma a dificultar relações comerciais que não podem ser justificadas.

Para entendermos porque é interessante violar a lei, necessário é visualizarmos os custos de cumpri-la, tema que está ligado ao *compliance*. O reflexo econômico que um ato corrupto gera na economia evitando burocracias e impostos pode tornar uma empresa mais apta a concorrer em um mercado ineficiente, direta e indiretamente. Não raro, essa motivação é usada por investidores e empresários em países subdesenvolvidos, em razão da dificuldade de empreender em tais países por razões próprias, como excessiva burocracia e problemas no sistema estatal. (ACKERMAN, 2006)

A desigualdade tem relação com a corrupção, podendo ser um fator a ser levado em conta para seu aumento e expansão, todavia, nem sempre a conexão entre a desigualdade e a honestidade é evidente, pois, se assim o fosse, antigos Estados-nação que aderiram ao comunismo não demonstrariam traços e elementos corruptos. (USLANER, 2008)

As relações entre particulares e Estado são o pano de fundo da corrupção, o nível de barganha e sua intensidade entre eles, para a distribuição de vantagens, resulta no prejuízo que determinada sociedade pode sofrer ou na dimensão que tais atos podem ter.

Tais relações entre público e particular trazem uma distinção ínsita, não apenas de nomenclatura como de postura, o agente estatal está (ao menos em tese) vinculado ao alcance da finalidade pública, enquanto o particular tem sua liberdade como regra, podendo buscar o fim que lhe aprouver, desde que aja de acordo com a legalidade, todavia e quando há uma confusão entre a coisa pública e o particular? Para Susan Rose

Ackerman (1999, p. 91), "Corrupção é o desvio do poder público para conseguir uma vantagem para o particular". Porém, quando a zona entre relações públicas e privadas desaparece, surge o problema, podendo haver até uma subjetivação da corrupção, o que faria com que tal conceito fosse esvaziado, perdendo sua objetividade.

A respeito da confusão entre a coisa pública e as interações e consequências das relações entre particulares, no caso específico da cultura brasileira, Sérgio Buarque de Holanda trouxe importante pensamento que, em nosso entender, corrobora com a subjetivação da corrupção, senão vejamos:

A escolha dos homens que irão exercer funções públicas faz-se de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e muito menos de acordo com as suas capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida no Estado burocrático. O funcionalismo patrimonial pode, com a progressiva divisão das funções e com a racionalização, adquirir traços burocráticos. Mas em sua essência ele é tanto mais diferente do burocrático, quanto caracterizados estejam os dois tipos. No Brasil, pode dizer-se que só excepcionalmente tivemos um sistema administrativo e um corpo de funcionários puramente dedicados a interesses objetivos e fundados nesses interesses. Ao contrário, é possível acompanhar, ao longo de nossa história, o predomínio constante das vontades particulares que encontram seu ambiente próprio em círculos fechados e pouco acessíveis a uma ordenação impessoal. Dentre esses círculos, foi sem dúvida o da família aquele que se exprimiu com mais força e desenvoltura em nossa sociedade. E um dos efeitos decisivos da supremacia incontestável, absorvente, do núcleo familiar — a esfera, por excelência dos chamados “contatos primários”, dos laços de sangue e de coração — está em que as relações que se criam na vida doméstica sempre forneceram o modelo obrigatório de qualquer composição social entre nós. Isso ocorre mesmo onde as instituições democráticas, fundadas em princípios neutros e abstratos, pretendem assentar a sociedade em normas antiparticularistas. (HOLANDA, 1995, p. 148)

Ou seja, apesar de parecer um problema objetivo, a corrupção tem um viés cultural que pode dificultar a sua delimitação e entendimento, bem como seu combate. Ora, se para determinado povo, em seu comportamento rotineiro, existe a confusão entre público e privado, utilizando por vezes do aparato estatal para beneficiar um amigo, a imposição de uma lei vedando tal comportamento não terá o efeito imediatamente inibidor, podendo gerar efeito contrário, onde situações “cordiais” serão mascaradas, daí não ser incomum ouvirmos falar de pequenas e grandes corrupções no dia a dia do brasileiro com tamanha naturalidade.

Os custos da corrupção podem trazer vantagens financeiras e ser incentivados a se perpetuar de maneira indireta, exemplo hipotético da manutenção desse estado de coisas é ilustrado por Paolo Mauro:

Se um indivíduo vive em uma sociedade onde todos roubam a chance e probabilidade de ser pego é baixa, porque é muito comum crimes desse tipo, estando a polícia ocupada perseguindo outros que cometeram o mesmo delito, e as chances da punição ser severa por um crime que é tão comum também é baixa, o que pode incentivar a prática de tal conduta. Porém caso o mesmo indivíduo more em uma sociedade onde o crime de roubo seja raro, as chances são tais que o indivíduo possa ser pego e severamente punido aumentam consideravelmente, daí a tendência dos crimes serem menores. (MAURO, 1998, p.12)

A globalização trouxe um aumento e desenvolvimento da concorrência, vez que o mercado está interligado mundialmente, portanto, para se manterem competitivas, as multinacionais constantemente buscam melhorar o desenvolvimento produtivo reinventando e aprimorando cada aspecto da relação comercial, com um mercado cada vez mais livre, a competição se acirra onde cada fator realizado por uma empresa reflete no jogos de interesse de todos, daí o desequilíbrio que propinas e outras formas de corrupção podem trazer, não apenas ao mercado interno, mas, em uma visão ampla, a toda economia internacional (ALMOND; SYFERT, 1997).

Frente à dinamicidade do fenômeno, conforme propugna Giddens, um grande fluxo de capital consegue ser transferido de um ponto a outro, o que pode abalar frequentemente o equilíbrio de uma economia:

Na nova economia eletrônica global, administradores de fundos, bancos, empresas, assim como milhões de investidores individuais, podem transferir vastas quantidades de capital de um lado do mundo para outro ao clique de um mouse. Ao fazê-lo, podem desestabilizar economias que pareciam de inabalável solidez. (GIDDENS, 2007, p. 20)

Assim, não há que se pensar mais de maneira isolada, o raciocínio deve ser global, inclusive a ponto de questionar os antigos papéis das nações, é nesse sentido que Giddens enuncia:

São ainda poderosos os estados-nações, e portanto os líderes políticos nacionais ou estão se tornando em grande parte irrelevantes para as forças que moldam o mundo? Na verdade estados-nações continuam poderosos e os líderes políticos tem um grande papel a desempenhar no mundo. Contudo, ao mesmo tempo o estado-nação está sendo transformado ante nossos olhos. A política econômica nacional já não pode ser tão eficaz quanto no passado. E, o que é mais importante, as nações têm de repensar suas identidades agora que as formas mais antigas de geopolítica estão se tornando obsoletas. (GIDDENS, 2007, p. 28)

Ou seja, a preocupação com a corrupção não se dá apenas no âmbito interno de cada Estado, sendo o assunto de relevância internacional, daí os esforços da OCDE

(Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico) contra a corrupção em escala internacional, gerando a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais que tem como escopo:

A Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais trata, majoritariamente, da adequação da legislação dos Estados signatários às medidas necessárias à prevenção e combate à corrupção de funcionários públicos estrangeiros no contexto do comércio internacional. Neste sentido, por meio da Convenção da OCDE, os Estados Partes acordaram que, para os fins da Convenção, são considerados funcionários públicos estrangeiros: qualquer pessoa que ocupe cargo nos Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário de um país estrangeiro, independentemente de ser essa pessoa nomeada ou eleita; qualquer pessoa que exerça função pública para um país estrangeiro; ou o funcionário ou representante de organização pública internacional. Neste sentido, os Estados Partes devem adotar um conceito de funcionário público que contemple a abrangência dessas categorias. (CONVENÇÃO DA OCDE CONTRA O SUBORNO TRANSNACIONAL, 2016, p. 5)

O *compliance* e a corrupção andam lado a lado, quando é mais interessante se corromper, em vez de cumprir a lei, a adesão aos programas de *compliance* diminui, quando o custo da corrupção é mais caro, seja com penalidades de toda a ordem, a adesão ao *compliance* acaba por ser uma tendência a ser adotada.

A corrupção passou a ser mais notada em diversos países do globo por ter tido consequência suficiente para minar politicamente e financeiramente países, mas esse mal já existia, todavia mantinha-se oculta.

Pode ser dito que a ideia que visa combater a corrupção, o movimento "*anticorruption*" é fruto de um processo que nasceu de uma crise de legitimação política oriunda do final do século passado, onde houve uma mudança de paradigma em favor de governos democráticos onde a transparência é pilar, em oposição a regimes autoritários, onde o segredo e a falta de publicidade são vigas que permitem a manutenção do poder autoritário. (GLYNN; KOBRIN; NAÍM, 1997)

Há aqueles que defendem que quanto maior for o contato com a comunidade internacional, maior é a chance dos índices de corrupção diminuírem, bem como a própria corrupção em termos práticos (SANDHOLTZ; GRAY, 2003).⁹

⁹Para mais informações detalhadas a respeito da integração internacional e a diminuição da corrupção, vide texto de Wayne Sandholtz e Mark M. Gray onde é feita uma análise detalhada de dados de 150 países que apontam e sustentam tal afirmação.

Do exposto, como já dito, percebe-se que cumprimento de normas tem relação com a possibilidade da corrupção que o indivíduo pode fazer. Se de um lado há mais vantagens em andar à margem da lei, existe uma tendência que aponta que as pessoas físicas e jurídicas tenderão a adotar tal tipo de conduta, porém, se os custos de tais atos corruptos, ao serem computados, refletirem em um preço mais severo, a chance da adesão ao sistema legal é maior. Percebe-se que a ideia da adesão ao *compliance* não se trata apenas de uma questão moral, seus caracteres tem uma necessidade financeira que pode refletir na sua adesão ou não.

2.3 COMBATE À CORRUPÇÃO NO PLANO INTERNACIONAL

O combate à corrupção em escala global vem encontrando adesão por diversos países, razão pela qual os diplomas internacionais ganham relevância, vez que sua dimensão não é apenas de âmbito internacional, pois diversas de suas diretrizes acabam por serem incorporadas no âmbito interno de cada país que acaba por aderir às ditas convenções.

A evolução histórica do combate à corrupção aponta que, em um primeiro momento, os esforços eram concentrados em evitar que o agente estatal se corrompesse, estabelecendo punições severas e, com o decorrer do tempo, a lógica passa a ser da conscientização da pessoa jurídica/física (particular) que poderia facilitar a corrupção ou mesmo criá-la.

Leopoldo Pagotto aponta a modificação de postura e pensamento quanto ao combate à corrupção no plano internacional, nas seguintes palavras:

Até recentemente, os Estados não precisavam se preocupar com o que os outros Estados faziam dentro de seus territórios – somente em raras ocasiões, havia um elemento extraterritorial envolvido. No entanto, o advento da globalização e da interdependência econômica integrou os países como nunca e forçou os diferentes Estados a observar os problemas de seus pares, tanto quanto seus próprios. Em realidade, passou-se a prestar mais atenção ao fato de que certas políticas públicas adotadas por um Estado podem impactar diretamente sobre as de outro Estado. Essa visão se torna mais impressionante quando o tema é a corrupção. Fazer vistas grossas ao que se passa fora de suas fronteiras, atitude imbuída do mais puro espírito hobbesiano, não é mais possível. Exige-se uma postura proativa face à corrupção ocorrida no exterior e seus impactos sobre o território nacional. Afinal, a inação pode trazer efeitos deletérios àqueles Estados que forem passivos. (PAGOTTO, 2013, p. 22)

A atenção primeiramente recaiu sobre o agente estatal e evolui para uma busca de prevenção em ambos os setores, quais sejam, públicos e privados, o que faz com que as normas mais antigas que enfrentaram o tema, talvez focassem mais no agente público. Essa é a percepção que surgirá da leitura dos diplomas internacionais abaixo selecionados.

Em 1989, o Conselho das Comunidades Europeias editava uma diretriz relativa ao abuso de informação privilegiada, e que posteriormente recebeu a inclusão de buscar e vedar a manipulação de mercado (abuso de mercado) (EUR-LEX, 2003).

Documentos como a Declaração de Arusha sobre Cooperação e Integridade Aduaneira, de 1993, enxergaram um problema no tocante à área da fiscalização, inclusive rediscutindo a remuneração do cargo do indivíduo que é responsável pela fiscalização (RECEITA FEDERAL, 2003), vez que um salário incompatível pode induzir um indivíduo a se corromper. (ACKERMAN, 1999)

Já em 1996, a Organização Mundial do Comércio (OMC) trouxe critérios a serem observados no momento de utilizar o mecanismo de licitação, com o fito de tornar o procedimento mais transparente, por conseguinte, diminuindo a chance de desvios, conhecido como Acordo plurilateral sobre contratação pública, datado de 1996.

Como dito anteriormente, os diplomas internacionais acabam tendo tamanha repercussão que influem internamente na lógica repressiva dos Estados parte, exemplo disso é o surgimento do Grupo de Estados Contra a Corrupção (GRECO - *Group of states against corruption*) que estabeleceu um convênio de Direito Penal contra a corrupção e um convênio de Direito Civil que deveria ser internalizado pelos países parte, sendo interessante notar, por exemplo, que Portugal, no ano de 2015, veio adotar as recomendações no que tange à legislação criminal (DGPI, 2017)

A GRECO tem como objetivo ampliar e melhorar o combate à corrupção dos países membros. Criada em 1999, monitora e avalia as deficiências práticas, legislativas e institucionais, propondo soluções para os países.

Interessante a dimensão que o combate da corrupção deu a partir da década de 90 em diante, na Europa. Emerson Garcia e Rogerio Pacheco Alves enunciam o seguinte:

Em relação às tendências verificadas no âmbito da União Europeia, já são múltiplas as vozes que sustentam a necessidade de se criar um "Ministério Público Europeu Anticorrupção", que exerceria funções inerentes ao Ministério Público, em especial as de ombudsman e de investigação de infrações penais. Com isto, serão robustecidos os instrumentos atualmente existentes, como a "Oficina de Luta Antifraude", que seria supervisionada pelo referido agente. (GARCIA; ALVES, 2013, p. 180)

Em 1997, foi criada a Convenção de Luta contra a corrupção de agentes públicos estrangeiros em transações comerciais de caráter internacional. Em termos de América, em 1996, os Estados membros da Organização dos Estados Americanos (OEA) debateram e definiram o alcance da Convenção Interamericana contra a Corrupção, que tem como os principais propósitos:

1. promover e fortalecer o desenvolvimento, por cada um dos Estados Partes, dos mecanismos necessários para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção; e
2. promover, facilitar e regular a cooperação entre os Estados Partes a fim de assegurar a eficácia das medidas e ações adotadas para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção no exercício das funções públicas, bem como os atos de corrupção especificamente vinculados a seu exercício. (BRASIL, 2002)

A convenção traz disposições que devem ser cumpridas pelos Estados signatários, e a esse respeito Emerson Garcia e Rogerio Pacheco Alves enunciam o seguinte:

Ao menos sob o aspecto formal, inúmeras medidas preventivas de combate à corrupção já foram adotadas no Brasil: a) múltiplas unidades da Federação estatuíram códigos de conduta para os seus servidores; b) a omissão do superior hierárquico na informação dos ilícitos praticados por seus subordinados pode configurar o ato de improbidade previsto no art. 11 da Lei n. 8.429/1992 e o crime de condescendência criminosa, tipificado no art. 325 do Código Penal; c) o fornecimento anual da declaração de rendas já é contemplado no art. 13 da Lei n. 8.429/1992 e na Lei n. 8.730/1993; d) os agentes públicos, ressalvadas algumas exceções, são recrutados por meio de concurso público; e) as contratações de bens e serviços são precedidas de licitação, o que assegura a sua publicidade e equidade; f) a gestão das receitas do Estado, além de ser objeto de fiscalização pelas Cortes de Contas, deve render obediência aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal; g) as pessoas físicas e jurídicas que se envolvam na prática de atos de corrupção, consoante o art. 12 da Lei n. 8.429/1992, podem ser proibidas de contratar com o Poder Público; h) a lei contempla um programa de proteção às testemunhas; i) a todos é assegurado o direito de representação; etc. Resta, no entanto, a necessidade de que tais medidas venham a ser transpostas do plano normativo para o fático, o que ainda não ocorreu em sua inteireza. (GARCIA; ALVES, 2013, p. 83)

Apesar do cumprimento formal das regras e disposições da convenção, apenas a existência dos aparatos, sem a consubstanciação prática da penalização e repressão dos atos de corrupção, não é o suficiente.

Podemos fazer um paralelo entre constituição simbólica e falta de concretude dos mandamentos infraconstitucionais. Trazemos um excerto do autor Marcelo Neves para elucidarmos o ponto da falta de concretude:

Em caso de constitucionalização simbólica, o problema ideológico consiste em que se transmite um modelo cuja realização só seria

possível sob condições sociais totalmente diversas. Dessa maneira, perde-se transparência em relação ao fato de que a situação social correspondente ao modelo constitucional simbólico só poderia tornar-se realidade mediante uma profunda transformação da sociedade. (NEVES, 1996, p. 326)

Talvez seja esse o problema, para conseguir um grau de concretude adequado ao espírito da norma, seriam necessárias outras condições fáticas e sociais. Apenas as medidas legislativas formais não são suficientes, *de per se* não têm o condão para mudar uma situação consolidada e rotineira como a cultura da corrupção brasileira, que se traduz em dados, como podemos enxergar no Índice de Percepção da Corrupção, onde o Brasil caiu 17 colocações (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2017).

O Índice de Percepção da Corrupção (IPC) é um termômetro que serve para medir o quão corrupto um país ou determinada região é. Para tal empreitada, existe a coleta dados desde 1996, reunindo informações de 180 países. Para entendermos como funciona a escala e as colocações dos países que figuram no ranking, necessário é entendermos que quanto mais próximo a nota alcança da pontuação 100, mais íntegro é aquele país, e quanto mais baixo, próximo a 0, mais corrupto é o local, porém, o fato é que mais de dois terços dos países analisados receberam uma nota abaixo de 50, o que significa dizer, em outras palavras, que muitas pessoas vivem em locais com uma corrupção bem acentuada. (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2017.)

Os índices acabam por trazer a conclusão de que, mesmo com o combate intenso, a corrupção que o Brasil vem fazendo nos últimos quatro anos, tais atos não conseguiram repercutir dentro da esfera social para diminuir a sensação de impunidade.

Há, contudo, aqueles que questionam exatamente a dificuldade de serem elaborados índices para medir a corrupção.

Apesar de existir um consenso com relação à economia e à corrupção, essa certeza incentiva uma mensuração, de quanto a corrupção influi na economia e quanto esta influencia na corrupção, todavia, o problema não é dos mais fáceis, pelo contrário, medir os fatores, quantificá-los, é uma questão difícil. Claudio Weber Abramo expressa essa problemática nos seguintes dizeres:

Se a corrupção é importante economicamente, então se torna importante medi-la. Mas isso traz de imediato um problema intransponível. Como os atos de corrupção são secretos, e como a parcela detectada nada informa sobre o volume agregado das transações ilícitas, medidas diretas estão fora de questão. As medidas indiretas dominam o terreno. A questão é saber qual é o conteúdo informativo dessas mensurações. (ABRAMO, 2005, p. 34)

A medição torna-se extremamente difícil quando o objeto a se medir tem sua natureza originariamente oculta e há interesse daqueles que se corrompem em manter esse tipo de informação ainda mais em segredo. Se até mesmo as estatísticas de crime têm uma precisão ineficiente, como pode ser medido algo que é dessa natureza secreta (JOHNSTON, 2000). Algo que pode tornar o problema ainda mais complicado é se partirmos de uma análise particular e, com esses dados, generalizarmos situações. Por vezes a mídia dá mais enfoque a casos grandes do que aos pequenos, todavia, para ser feita uma análise detalhada e entendermos a dimensão da corrupção, tais casos "pequenos" devem ser analisados. O que acaba sendo mais focalizado, ainda que de maneira indireta, é mais a aparência da corrupção (como ela é materializada) do que sua própria extensão, ou seja, seu alcance real.

O alinhamento a determinadas políticas pode ser também um indício de como ocorre a avaliação, quando o Chile passou a adotar uma ideia de comércio similar ao dos EUA, sua colocação no Índice de Transparência Internacional passou a melhorar consideravelmente (ABRAMO, 2005).

Problema que também pode afligir como é feita a mensuração ou o cálculo de quão corrupto é um país, é o próprio conceito de corrupção adotado no momento da elaboração do índice, apesar de, em um senso prático, conseguirmos identificar o que é corrupção do que não é, o problema está mais no combate do que como deve ser categorizado o ato escuso (ANDERSSON; HEYWOOD, 2008), sem dizer ainda que há riqueza nas conceituações do que é corrupção. Susan Rose Ackerman, por exemplo, traz vários aspectos, no que tange à corrupção, desde um aspecto econômico como um problema político e um problema oriundo da cultura (ACKERMAN, 1999).

Se partirmos, por exemplo, do conceito de corrupção fornecido pela Transparência Internacional que é utilizado também para elaborar seu índice de percepção, encontraremos alguns problemas, a corrupção é "o abuso de poder confiado a alguém para obtenção de ganho privado" (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2018).

Ora, "poder confiado a alguém", então ditadores não poderiam, em tese, praticar a corrupção, vez que há aqueles a quem o poder não foi confiado, pelo contrário, foi subjogado; a expressão "ganho privado", ora, a corrupção não necessariamente precisa visar o ganho de um particular, ou para um particular, pois mesmo o Estado pode ter a ganhar com isso. Fato é que há muitas formas de a corrupção se manifestar, que variam de local, de tempo e mesmo entre agentes, daí o perigo de tentar definir o termo em uma

pequena expressão que não consegue encaixar tantas situações (ANDERSSON; HEYWOOD, 2008).

É inquestionável a relevância e importância do Índice de Percepção da Corrupção, pois trouxe em pauta um debate em um ângulo internacional, porém, há problemas quanto à precisão dos números ali expressos.

Como dito, caso coloquemos a corrupção em uma definição, pode-se incorrer no problema de tentar encaixar o conceito à realidade, o que nem sempre será possível, vez que a dinamicidade dos fatos e a diferença das realidades podem produzir atos corruptos que não se encaixam no conceito, como exemplo, o caso do nepotismo, guarda similaridades com o ato de oferecer propina para conseguir um contrato de licitação? Ora, em algumas sociedades até o ato de nepotismo não tem uma má conotação, não sendo considerado de fato uma corrupção propriamente dita, portanto até mesmo o espectro de variação do que é ou não corrupção afeta os dados no próprio Índice de Transparência Internacional. Pode-se dizer que tamanha extensão do globo e diversificação de culturas impossibilita uma análise de todos esses fatores, o que pode tornar a precisão dos índices ali expressos um tanto dificultosa e obscura (JOHNSTON, 2000).

A reciprocidade é um elemento que pode nos ajudar inclusive a entender melhor a colocação dos países listados no Índice de Transparência da corrupção. Se lançarmos mão da palavra "reciprocidade" para entendermos os números, iremos perceber que se enxergarmos determinada instituição como corrupta, tendemos a generalizar que outros agentes também o sejam, retirando a possibilidade de acreditar na honestidade de outrem, o que pode fazer com que o próprio indivíduo se corrompa, "não há sentido em ser o único policial honesto em uma força policial corrupta" (ROTHSTEIN, 2013).

Até mesmo a diferenciação entre presentes e propina podem causar problemas e um presente pode ser entendido como um ato de suborno. Se isso é possível, em que casos podemos dizer que uma coisa é outra? O valor do bem é o fator que permite fazer tal diferenciação no caso concreto? A propina acontece quando há uma expectativa de retorno? O problema carrega consigo um "quê" de subjetividade (ACKERMAN, 1999).

No caso brasileiro, podemos trazer, a título de exemplo, o que dispõe o art. 17 do Código de Ética da Magistratura Nacional elaborado pelo CNJ, que dispõe o seguinte: "Art. 17. É dever do magistrado recusar benefícios ou vantagens de ente público, de empresa privada ou de pessoa física que possam comprometer sua independência funcional". (CNJ, 2008)

Em acordos tácitos ou explícitos onde há a concessão do presente (propina) antes do cumprimento de um ato efetivo por parte de determinado agente, permite que este possa alegar que o agrado foi exatamente em razão de uma "amizade", ambos os lados, tanto o que concedeu a graça quanto o que a recebeu, tendem a ocultar laços em razão de uma possível responsabilização, o que também dificulta a apuração no caso concreto (ACKERMAN, 1999).

Pela leitura do artigo, percebe-se que o magistrado fará uma análise no caso concreto: se a benesse o "comprometer", deverá recusá-la, todavia, se não interferir na causa, poderá recebê-la. Mas quem fiscaliza esse tipo de situação? Caso um magistrado aceite determinado favor de alto valor e não prejudique ninguém, tal fato deveria ser levado ou não em conta na aferição dos índices de corrupção? Do exposto, percebe-se que mensurar o que é "corrupto" do que não é, nem sempre é uma tarefa fácil.

Todavia, há uma importante característica presente não apenas na propina e nos agradados, em ambas as situações, aquele que não teve seus desejos "explícitos" ou "implícitos" realizados, não poderá obrigar ou insistir no cumprimento do desejo por meio de métodos legais, porém há métodos de cumprimento alternativos que podem ser mais eficientes que os próprios meios legais, não apenas pela efetividade e rapidez, como pelo custo envolvido. Tais instrumentos podem estar ligados a medidas ativas, como a características intrínsecas de quem dá o presente ou o suborno (ACKERMAN, 1999).

A falta de confiança no Estado pode ilustrar o aumento e, por conseguinte, a expansão da corrupção, exemplo disso foi o que aconteceu em um longo período na Itália, onde o cidadão tinha uma grande desconfiança do poder e da razoabilidade (entenda-se justiça do Estado), crise de confiança que possibilitou o surgimento da instituição Máfia, que em um primeiro momento trazia credibilidade e tinha como elemento central a confiança. Como o Estado não conseguia resolver determinados conflitos, a Máfia veio como um substituto indireto, conseguindo explorar e tornar a falta de confiança em um mecanismo lucrativo (GAMBETTA, 2000). Ora, se o indivíduo não confia adequadamente na proteção policial do Estado, há uma tendência de se buscar meios alternativos. Se a burocracia estatal causa lentidão excessiva e transtorno para conseguir algo simples, a corrupção encontra um meio de se manifestar.

Ainda a respeito da confiança, tal característica é relevante quando falamos em corrupção, o tipo de confiança intermediária ilustra bem a situação: quando as partes têm vulnerabilidades a serem exploradas entre si, e o custo de uma manobra oportunista pode ser mais caro que a vantagem alcançada, se estabelece um nível de confiança

intermediário ou, nos dizeres de J.B Barney e M.H. Hansen, *semi-strong* (1994). É o caso da corrupção, quando um indivíduo oferta a outrem uma vantagem e esta é aceita tácita ou explicitamente, ambos sabem que estão a cometer um ilícito, todavia, a depender do momento, caso um deles denuncie o que está ocorrendo, tal ato pode gerar desvantagens para ambos agentes, o que é importante para se criar a confiança.

A confiança é realmente relevante para a corrupção se propagar e se consolidar em determinado sistema.

Elemento que também auxilia nesse mister é a reputação, ora, se quem corrompe cumpre o prometido levando a cabo o ônus que se comprometeu por um longo período, cria-se uma "credibilidade" mesmo em atos corruptos, ou seja, há uma propensão para que os indivíduos cumpram o acordado, embora seja impossível exigir-se legalmente seu cumprimento, o que pode dificultar o crescimento de uma reputação é o sigilo que deve estar presente, o que cria uma fidelidade entre quem oferece a corrupção e quem a aceita, pois, caso seja envolvido um terceiro no esquema, a chance deste fazer outras exigências ou delatar o ocorrido pode comprometer toda a lógica da confiança e da reputação em que estão envolvidos (ACKERMAN, 1999).

Se há um consenso entre as pessoas de que fraudes e corrupção são uma rotina, tal grupo está mais sujeito a utilizar os mesmos instrumentos para, por sua vez, praticar a corrupção e as mais diversas fraudes, sendo um verdadeiro ciclo que tende a se repetir indefinidamente e de maneira constante (FEHR; FISHBACHER, 2005).

A confiança e a reputação permitem entendermos como ocorre a corrupção em um cenário político imaginário.

Do exposto, percebe-se que há problemas metodológicos quanto às estatísticas no tocante à mensuração da corrupção e embora o índice elaborado pela Transparência Internacional seja importante, acaba criando um ciclo em que o emissor reproduz um número que foi ouvido por outrem, sem uma dimensão real do que está de fato acontecendo. A percepção oriunda de tais situações por vezes é anedótica (carecendo de cientificidade), o ideal seria que a alimentação do índice fosse menos subjetivo (JOHNSTON, 2000).

Problema que também é central, além do alcance da definição do vocábulo corrupção, é o próprio título do índice ora questionado, conhecido como Índice de Percepção da Corrupção Internacional (do inglês *Corruption Perceptions Index*). Ora, a estatística verifica exatamente a "percepção" e não casos concretos de uma corrupção existente e atual, e isso tem relevância, pois se acreditamos estarmos em um meio onde

há acentuado comportamento, o meio pode influenciar na adoção de tal conduta pelo indivíduo, ainda que incorreta sob um ponto de vista jurídico e ético, sem dizer que a percepção também pode estar ligada à própria colocação do país, ou seja, quanto pior sua colocação, maior seria a "percepção", ou seja, os números podem influenciar potencialmente a posição no ranking de determinado país (ANDERSSON; HEYWOOD, 2009).

Percebe-se que o problema da mensuração é patente, todavia, os problemas que concernem à corrupção não estão apenas nas estatísticas, o enriquecimento da compreensão do fenômeno é vital (JOHNSTON, 2000).

A internalização de comportamentos como a corrupção tem uma característica interessante, não é apenas um comportamento de cunho ético interno pessoal (ou seja, do agente que a prática), sua condição prospera principalmente por ser um fator externo, que influencia o coletivo e acaba sendo internalizado no dia a dia (ASHFORTH; ANAND, 2003). Uma conduta não devidamente reprimida pelo Estado, atua como condição externa e influi no comportamento da população analisada, seja de políticos, agentes públicos ou empresários. Ou seja, a partir do momento em que não se reprime uma conduta que vai de encontro ao ordenamento jurídico, pode-se concluir que há, ainda que tacitamente, uma autorização à internalização da corrupção.

Desviar-se de metas legais e constitucionais intencionalmente, com finalidades escusas que não necessariamente são ilícitos de maneira direta, poderia ser entendido como corrupção? Se a resposta for positiva, o *compliance* poderia ser instrumento apto a ser utilizado para mitigar tais situações. O problema, como dito, é a amplitude do tema.

2.4 COMPLIANCE EM SOLO NACIONAL

A questão do *compliance* em âmbito brasileiro ganhou voga com a promulgação da lei anticorrupção brasileira (lei nº 12.846 de 2013), que previu em seu art. 7º, VIII, como critério a ser levado em conta no momento da aplicação das sanções "a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e à aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica" (BRASIL, 2013).

Todavia, o instituto do *compliance* não foi inaugurado por tal legislação, pois já havia previsão do instituto, por exemplo, na Resolução nº 2.554 do Banco Central do

Brasil (BACEN), como podemos visualizar da leitura dos artigos que reproduzimos abaixo:

Art. 1º Determinar às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implantação e a implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

§ 1º Os controles internos, independentemente do porte da instituição, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações por ela realizadas.

§ 2º São de responsabilidade da diretoria da instituição:

I - a implantação e a implementação de uma estrutura de controles internos efetiva mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição;

II - o estabelecimento dos objetivos e procedimentos pertinentes aos mesmos (BRASIL, 1998).

Ou seja, não há que se falar em novidade, pois o assunto já existia, ainda que internamente e para um nicho específico de mercado.

O mesmo pode ser dito das disposições contidas na lei nº 9.613 de 1998 (conhecida como lei de lavagem de dinheiro), que também dispõe de uma estrutura de *compliance*, obrigando que as pessoas físicas e jurídicas previstas no art. 9º, guardem informações para auditoria e adotem procedimentos internos, assim dispõe o inciso III, do art. 10 "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".

Apesar de já haver na legislação brasileira o instituto do *compliance*, conforme o exposto nas linhas acima, a efetividade dessas medidas é de difícil mensuração.

O que pode ser considerado como "inovação" em uma reanálise, é como o instituto passou a ser encarado no contexto da resolução 2.554 de 1998 do BACEN e na lei de lavagem de dinheiro, pois nesses casos o instituto do *compliance* é obrigatório, todavia não há um retorno para aquele que o cumpre, sendo verdadeiro requisito cogente sua existência. Por outro lado, na lei anticorrupção brasileira, o *compliance*, além de não haver uma previsão de obrigatoriedade conforme a redação do texto da lei, sua realização no âmbito da pessoa jurídica traz benefícios na quantificação das penas previstas no texto da própria lei anticorrupção, pois sua criação é levada em conta no momento da aplicação da pena (art. 9º). Hely Lopes Meirelles exemplifica tal mandamento:

Essa atividade interna, chamada de *compliance*, é relevante e deve ser considerada no exame, na configuração do nexos causal acima referido e na aplicação das sanções previstas na LAC. Ou seja, se a empresa

adotar todas as cautelas possíveis nessa atividade prevista no inciso VIII e, não estando comprovada de forma inequívoca a participação de sua mais alta direção no ato lesivo previsto no seu art. 5º, a aplicação deve ser regida pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, aplicados, aqui, com maior rigor por se tratar de responsabilidade objetiva. (MEIRELLES, 2016, p. 134)

Sobre o *compliance* em território nacional, Mona Clayton define uma mudança de comportamento paulatina do empresariado brasileiro:

A conscientização sobre a importância do Compliance anticorrupção vem aumentando significativamente nos últimos anos. Isto se deve a uma série de fatores, dentre eles a crescente relevância global da economia brasileira e o aumento do investimento estrangeiro direto. No entanto, mesmo com a velocidade em que as mudanças estão acontecendo, ainda há um gap na cultura de Compliance do país em comparação com mercados maduros. A adoção de políticas e procedimentos específicos anticorrupção ainda é pouco usual nas empresas brasileiras e a relativa falta de avaliação de riscos pode estar relacionada ao receio de serem encontradas surpresas. É comum que a ameaça de corrupção não esteja incluída na avaliação de riscos operacionais. E, geralmente, também não está contemplada nas políticas de avaliação de riscos e controles internos que foram implementadas há poucos anos pelas grandes empresas em decorrência da Lei Sarbanes-Oxley (Sox). (CLAYTON, 2013, p. 152)

A ideia de governança corporativa no âmbito das empresas estatais é uma necessidade antiga, que veio a ser consubstanciada com a entrada da lei nº 13.303 de junho de 2016 (conhecida como lei das estatais) que discorre ao longo de seu texto sobre como deve ser o estatuto jurídico das empresas públicas e sociedade de economia mista de todos os entes políticos, trazendo importantes avanços quanto ao assunto *compliance*.

Governança corporativa pode ser entendida do seguinte modo, conforme Rubens Augusto de Miranda e Hudson Fernandes Amaral:

O termo governança se difundiu entre uma ampla gama de disciplinas; entretanto, sua popularização não foi acompanhada por uma maior clareza de significado. Ainda que seja um conceito com múltiplas interpretações, observa-se um predomínio de abordagens cuja proposta é discutir e propor políticas para a gestão de conflitos entre administradores e acionistas (proprietários). Nesse sentido, a ideia de governança corporativa aparece como o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre, principalmente, acionistas, conselho de administração e diretoria. Assim, na literatura, a governança corporativa surge com o objetivo de superar o chamado problema da agência, causada pela separação entre propriedade e controle empresarial. Nessa situação, o bem-estar de uma parte (acionistas) depende das decisões tomadas por outra (gestores). Embora o administrador deva tomar decisões em benefício do acionista, muitas vezes há situações em que os interesses dos dois são conflitantes, induzindo um comportamento oportunista por parte do gestor. (MIRANDA; AMARAL, 2011, p. 1075)

Essas situações ficam mais em evidência no caso de uma sociedade de economia mista, ou seja, devem-se buscar o lucro e os interesses dos acionistas, mas tal interesse não deve comprometer toda a lógica pública de exceção que envolve o fato de o Estado poder apenas prestar as atividades lucrativas em hipóteses excepcionalíssimas, explicitadas no texto da Constituição Federal.

As consequências da adoção da governança corporativa para as estatais trazem reflexos positivos que são perceptíveis e melhoram o âmbito concorrencial. Joaquim Rubens Fontes Filho e Lidice Meireles Picolin esclarecem:

Conforme aumenta o valor das empresas no mercado, boas práticas de governança corporativa ampliam também os atrativos aos investimentos em ações, trazendo recursos ao mercado de capitais e dando liquidez ao mercado secundário. Para o governo, o crescimento desses mercados traz, como consequência, um maior fluxo de investimentos externos para o país e uma ampliação das fontes de capital para o desenvolvimento empresarial e a indução a projetos privados. Para a sociedade, a construção de um ambiente empresarial mais robusto se reflete diretamente no aumento da arrecadação de impostos e na expansão dos níveis de emprego. Da perspectiva dos empregados, práticas de transparência, orientação para criação de valor e prestação de contas tendem a promover um ambiente mais propenso à participação, meritocracia e desenvolvimento profissional, associados a gratificações por desempenho, além de dificultar a adoção de práticas clientelistas nas relações de e com superiores hierárquicos (FILHO; PICOLIN, 2008, p. 1167).

Os instrumentos de *compliance*, nessa esteira, são um dos instrumentos que podem ser usados na governança corporativa estatal para alinhar o interesse público e privado, mitigando os desvios porventura ocorridos.

Os autores Clóvis Alberto Bertolini de Pinho e Marcia Carla Pereira Ribeiro expressam a intenção da lei das estatais, em seus dizeres:

A inspiração fundamental da lei nº 13.303/2016 volta-se ao estabelecimento de mecanismos de controle de conflitos de agência, a fim de evitar a ocorrência de atos de corrupção ou malversação de recursos nas empresas estatais. Uma forma de contenção dos conflitos de agência adotada pela lei opera-se pela imposição de práticas de *compliance* e governança corporativa, de forma a garantir que as empresas estatais sejam devidamente fiscalizadas por agentes internos e externos à administração da sociedade estatal (BERTOLINI; RIBEIRO, 2018, p. 255).

O próprio texto da lei define como serão feitas as condutas que visam consolidar a cultura do *compliance*, estando previstas no art. 9º, § 1º que dispõe o seguinte:

§ 1º Deverá ser elaborado e divulgado Código de Conduta e Integridade, que disponha sobre:

- I - princípios, valores e missão da empresa pública e da sociedade de economia mista, bem como orientações sobre a prevenção de conflito de interesses e vedação de atos de corrupção e fraude;
- II - instâncias internas responsáveis pela atualização e aplicação do Código de Conduta e Integridade;
- III - canal de denúncias que possibilite o recebimento de denúncias internas e externas relativas ao descumprimento do Código de Conduta e Integridade e das demais normas internas de ética e obrigacionais;
- IV - mecanismos de proteção que impeçam qualquer espécie de retaliação a pessoa que utilize o canal de denúncias;
- V - sanções aplicáveis em caso de violação às regras do Código de Conduta e Integridade;
- VI - previsão de treinamento periódico, no mínimo anual, sobre Código de Conduta e Integridade, a empregados e administradores, e sobre a política de gestão de riscos, a administradores (BRASIL, 2016).

No âmbito da lei das estatais, ao contrário da lei anticorrupção, adotar medidas de *compliance* não se trata de faculdade, pelo contrário, o dever é cogente e obrigatório, interpretando-se e utilizando como baliza o princípio do interesse público e da legalidade: "Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize" (MELLO, 2013, p. 108).

Como há parcela de dinheiro público nas estatais, natural que haja interesse de haver um controle, inclusive sob o aspecto da corrupção, obrigando que essas adotem medidas de *compliance* para consagrarem suas finalidades, portanto, não há que se falar em facultatividade em adotar ou não o *compliance* no âmbito das estatais. O art. 12 da citada lei, ainda traz importante dispositivo, em seu inciso II: "Art. 12. A empresa pública e a sociedade de economia mista deverão: II - adequar constantemente suas práticas ao Código de Conduta e Integridade e a outras regras de boa prática de governança corporativa, na forma estabelecida na regulamentação desta Lei. (BRASIL, 2016)

O artigo de lei citado demonstra o compromisso de não apenas criar os mecanismos de combate às irregularidades, a natureza e intenção dos instrumentos deve ter caráter efetivo e constante, ou seja, é natural que outros instrumentos nasçam e possam por ventura substituir meios ineficientes de auditoria e controle.

A preocupação com a efetividade das medidas é indispensável na análise dos próprios institutos, sob pena de se tornarem inócuos:

[...] surge a preocupação com a efetividade das normas legais, uma vez que o exercício de competências complementares e por vezes superpostas por unidades das empresas pode redundar em falha do modelo legal de governança, quando avaliado em sua concretude. Nesse sentido, é imprescindível que os gestores responsáveis por aplicar os comandos legais atentem para a intrincada teia de competências e

também para os freios e contrapesos dispostos na Lei, de modo a evitar que o arranjo criado para prevenir desvios acabe por gerar paralisia que, em último grau, pode fomentar a ocorrência de abusos e de corrupção e/ ou ineficiência. (FORTINI; SHERMAN, 2016, p. 185)

A respeito do uso do *compliance* na experiência pública, Claudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho (2016, p. 94) enuncia:

[...] a implementação do Compliance na área pública é uma questão de necessidade, pois se mostra inaceitável que agentes públicos continuem a abusar de práticas nocivas ao Estado brasileiro. A corrupção contamina todas as relações que compõem a cadeia de desenvolvimento econômico e, por isso, deve ser duramente combatida em busca de uma economia autossustentável.

As políticas da OCDE foram importante instrumento que propulsionou a criação da lei das estatais, pois já havia proposto parâmetros de comportamento para alcançar uma melhor atuação das empresas estatais e do Estado como agente controlador e regulador de comportamentos (FONTES, PICOLIN, 2008).

Mesmo com a intenção do legislador ao promulgar a lei das estatais sendo a implementação de uma cultura de *compliance*, dentre outros objetivos que a lei expressamente consigna em seu texto, é necessário uma visão madura dos seus institutos, apenas a "positivação do direito" não o torna *de per se* assimilável e prático em uma perspectiva hodierna.

O número de empresas estatais, em âmbito federal, pode levar a uma conclusão que contraria o próprio espírito do disposto na Constituição Federal, pois em seu texto está expressamente consignado que o Estado atuará em caráter excepcionalíssimo na intervenção direta da economia (ou seja, explorando atividade). Todavia, a máxima é relativizada quando observamos a volumosa quantidade de empresas estatais no âmbito federal, sendo 144 empresas ao todo, sem contar ainda o número de subsidiárias que chega ao volumoso número de 100, conforme dados retirados do Boletim das Empresas Estatais Federais (2018).

Ou seja, não é incomum a relativização fática de dispositivos constitucionais, daí a importância da aplicação do *compliance* não ser relativizada.

Portanto, a adoção do *compliance* para garantir a devida funcionalidade das pessoas jurídicas privadas integrantes da Administração Pública indireta é imprescindível, uma vez que há muito dinheiro público envolvido não apenas na fase da criação de tais pessoas jurídicas, como também em sua manutenção.

Embora pareça vital e basilar a constatação de que as empresas estatais devem observar o caráter público e cogente de determinadas normas, a efetivação de tais práticas nem sempre ocorre. As empresas estatais, por competirem com a iniciativa privada, naturalmente buscam os melhores preços para comprar determinado produto ou serviço, motivo que ensejou sempre divergências doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da aplicabilidade ou não da licitação para as compras que envolviam a atividade fim da empresa. A matéria, conforme disciplina constitucional, deveria ser regradada por lei específica (conforme art. 173, § 1º, inc. III), que ainda não foi criada. O TCU, nessa esteira, desenvolveu raciocínio permitindo que para a consignação das finalidades das empresas estatais pudesse ser feita a contratação não sendo realizada a licitação.

Doutrinariamente, a discussão já era antiga, a miscelânea de normas públicas e privadas no caso da aplicação sobre as empresas estatais, em especial na licitação. Carlos Ari Sundfeld e Rodrigo Pagani de Souza propugnavam:

Todavia, de todos esses comandos constitucionais - seja do art. 37, XXI, seja dos que proclamam os citados princípios (republicano, da igualdade e da impessoalidade) - não se segue que haverá um único regime licitatório para toda a Administração. Para as empresas estatais e suas subsidiárias, a Constituição prevê um sistema diferenciado de licitação e contratação. Afinal, são entidades que, ao mesmo tempo em que integram o aparelho do Estado e, via de consequência, submetem-se a alguma medida ao regime de direito público, também se organizam sob a forma empresarial, tendo, pois, personalidade de direito privado. Aí está uma de suas características decisivas, que faz com que se submetam a uma espécie de regime híbrido: encerram num só corpo dois traços contrastantes entre si, que são a pertença ao aparelho do Estado e a organização sob a forma empresarial. Esta maneira de organização repercute no seu modo de agir, especialmente de realizar licitações e contratações [...] as empresas estatais têm que se submeter, sim, pelo menos a alguma medida, ao direito privado. (SUNDFELD; SOUZA, 2007, p. 17, 29)

Celso Antonio Bandeira de Mello tem uma visão mais crítica a respeito da dificuldade de se implementar a licitação no âmbito das empresas estatais, motivo pelo qual enuncia problemas gerados pela relativização do direito público. Extraímos excerto de seu pensamento que julgamos pertinente citar:

[...] durante largo tempo pretendeu-se que, ressalvadas taxativas disposições legais que lhes impusessem contenções explícitas, estariam em tudo o mais parificadas à generalidade das pessoas de Direito Privado. Calçadas nesta tese errônea, sociedades de economia mista e empresas públicas declaravam-se, com o beneplácito da doutrina e da jurisprudência (salvo vozes combativas, mas isoladas), livres do dever de licitar, razão por que os contratos para obras públicas mais vultosos eram travados ao sabor dos dirigentes de tais empresas ou mediante arremedados de licitação; recursos destas entidades passaram a ser

utilizados como válvula para acobertar dispêndios que a Administração Central não tinha como legalmente efetuar, ou mesmo para custear ostensiva propaganda governamental, mediante contratos publicitários de grande expressão econômica; a admissão de pessoal, e com salários muito superiores aos vigentes no setor público, efetuava-se com ampla liberdade, sem concursos, transformando-as em “cabides de emprego” para apaniguados; avançados sistemas de aposentadoria e previdência eram, por decisão interna corporis, instituídos em prol de seus agentes, em condições muito mais vantajosas do que as do sistema nacional de previdência ou do próprio regime previdenciário do setor público; despesas exageradas, úteis apenas à comodidade pessoal de seus agentes, eram liberalmente efetuadas, como, e.g., suntuosas hospedagens no Exterior, quando de viagens internacionais dos seus dirigentes; sempre sob arguição de serem pessoas de Direito Privado - até que a legislação explicitamente lhes impusesse sujeição de suas despesas à fiscalização do Tribunal de Contas da União sustentava-se que estavam livres deste controle; sob o mesmo fundamento e da correlata liberdade que lhes concerniria, multiplicaram-se sociedades de economia mista e empresas públicas, umas criando outras, surgindo, destarte, as de chamada segunda e terceira geração, aptas, pois, a prodigalizar os mesmos desmandos. (MELLO, 2013, p. 200)

Apesar de permitir, em tese, uma concorrência do ponto de vista formal mais equilibrada, os problemas oriundos do afastamento das normas públicas, inegavelmente gerou infortúnios. Embora tenha sido, do ponto de vista abstrato, positivo, vez que trouxe a empresa estatal próxima do mesmo nível de competição das empresas privadas, a consequência da falta de licitação também gerou grandes desvios e fraudes, que são objeto de investigação da lava-jato.

O problema do *compliance*, em nosso entender, pode redundar e ser muito semelhante ao caso das licitações. Ora, o gênero empresa estatal, embora que exerça atividade financeira, pode não realizar a licitação, mas nem por isso lhe é facultativa a observação dos princípios da administração pública, como moralidade, eficiência, transparência, dentre tantos outros de cunho constitucional-administrativo. A lei das estatais traz a obrigatoriedade dos mecanismos de *compliance*, todavia, caso mal implementado, pode ser utilizado apenas como um verniz, falseando situações onde a corrupção é constante.

De nada adianta o Código de Ética de determinada empresa prezar pela "honestidade e probidade da pessoa jurídica" e internamente as práticas hodiernas demonstrarem o contrário, ou haver instrumentos de "auditoria interna" de faz de conta.

O problema não é o aparato disponível de leis que combatem a corrupção, o cerne da crítica é justamente o excesso de leis que pode ser um indicador da ineficiência crônica em combater o mal. Leis que são deficientes geram a necessidade de novas leis serem

criadas, um Estado com excessivas leis que são aplicadas em momentos diferentes para pessoas em situações semelhantes, do ponto de vista social e econômico, aumenta a corrupção, a evasão tributária, dificultando ainda mais o combate e mitigação dos atos corruptos (SHIHATA, 1996).

Geoffrey Shepher e Sofia Valencia deixam claro um dos problemas da administração pública:

Existe com frequência um círculo vicioso no qual a falência do Estado alimenta mais regras corretivas que são aplaudidas pelo reformador (dominado por noções formalistas e legalistas equivocadas de como reformar) e pelos oportunistas (porque sabem que a reforma vai fracassar). Realmente, a existência de muitas leis — “poluição legal” — pode significar a antítese do primado da lei. (SHEPHER; VALENCIA, 1996, p. 115)

Portanto, pode-se afirmar que conteúdo legislativo, com caráter punitivo e preventivo para reprimir não apenas as condutas de pessoas físicas e jurídicas, existe no ordenamento brasileiro, o problema que se faz atual é sua aplicabilidade.

O *compliance*, na seara nacional ainda está em estado embrionário, e é difícil de enxergar seus efeitos práticos. Porém, em âmbito particular, apesar de não ser obrigatório seu uso por parte de todas as pessoas jurídicas, a existência de mecanismos de auditoria interna e os códigos de ética podem beneficiar a pessoa jurídica enquadrada na lei anticorrupção brasileira no momento de apreciação da pena de duas maneiras: uma, em nosso entender, direta, pois taxativamente previsto no art. 7º, VIII, que dispõe: "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" (BRASIL, 2013) e de maneira indireta no inciso VII, do mesmo artigo, que prevê a possibilidade de cooperação da pessoa jurídica com o intento de possibilitar a apuração das infrações previstas na lei anticorrupção. A cooperação que o artigo se refere pode se dar por meio dos mecanismos prévios de *compliance*, subsidiando a investigação, por exemplo, se em uma auditoria interna foi constatado início de uma possível fraude, esse instrumento pode enriquecer as medidas para apurar os possíveis ilícitos; ou seja, o *compliance* acaba por ter papel relevante nas duas hipóteses, ainda que na cooperação não haja menção da utilização do instrumento.

Mas por que o fato de ser levado em conta o uso do *compliance* na aplicação da pena induziria a pessoa jurídica privada a praticá-lo mais do que a pessoa integrante da Administração Pública indireta? Primeiramente, embora as empresas estatais tenham regime de direito privado, suas regras têm particularidades de direito público, ou seja, não

se trata de exploração econômica pura e simplesmente, pois teoricamente sua criação envolveria um interesse público, logo, na aplicação de penas para as empresas estatais, deve ser levada em conta não apenas a lesão que o ato provocou, deve ser posto na balança todo o arcabouço constitucional para majorar ou reduzir a pena.

Hely Lopes Meirelles, nesse mesmo sentido, enuncia:

As empresas estatais que exercem atividade econômica sujeitam-se à LAC, mas, as sanções devem considerar que elas buscam um interesse público e envolvem capital público, e, assim, não podem sofrer sanções que impeçam ou comprometam suas atividades. Vale dizer: em relação a elas, o juízo de razoabilidade e proporcionalidade das sanções deve considerar as suas finalidades públicas e o interesse público que buscam realizar. (MEIRELLES, 2016, p.127)

Ou seja, a empresa estatal já terá como benefício, ainda que indireto, uma análise da lesão que por ventura venha a fazer sob o ponto de vista dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, enquanto a pessoa jurídica privada que não tenha vinculação com a administração pública sofrerá com maior carga de intensidade e penalidade, não havendo juízo, a princípio de razoabilidade, salvo as condições que podem ser levadas em conta previstas no art. 7º. Ora, as penalidades na lei anticorrupção são justamente para que o infrator pense antes de causar uma possível lesão, pois o *quantum* da multa pode inviabilizar a atividade empresarial daquele que é visto como infrator, o caráter repressivo é muito marcante.

A teoria dos jogos pode trazer luz ao problema e por que o *compliance* torna-se mais interessante para as pessoas jurídicas privadas despidas de relação com a Administração pública, o valor do *compliance* no âmbito da pessoa jurídica é relevante, pois ainda que a pessoa não tenha intenção de cometer atos "corruptos", o resultado possível trazido pelo aparato do *compliance* pode induzir a pessoa jurídica a instalá-lo em seu âmbito interno, a lei pode influir no comportamento dos *players*, ainda que seja facultativa sua adoção, mas sua consequência esteja presente (McADAMS, NADLER, 2008).

Interessante que ao abordarmos o termo "*compliance*" quase que instantaneamente vem à mente o uso do termo voltado à gestão das empresas observando comportamentos éticos, porém, poderíamos estender o uso da palavra e todo o seu conteúdo axiológico e teleológico para pautar a conduta do administrador público, no caso o Poder Executivo ou o legislativo? Como se nota, o debate a respeito do *compliance* é dinâmico e passível de constantes alterações ao longo do tempo.

Diante da análise feita nessa parte da pesquisa a respeito do *compliance* gênero, no próximo capítulo em específico será abordado, com maior profundidade de detalhes, o *compliance* espécie que é foco da pesquisa, o *compliance* tributário.

3. COMPLIANCE E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 CONCEITUAÇÃO E UTILIDADE

Antes mesmo de entender qual é o propósito do *compliance* tributário, é necessário destacar que, antes da importação desse instituto muito usado principalmente no direito americano, a normatização tributária brasileira sempre teve o escopo de ser cumprida, logo, se a lei está regulando a arrecadação de determinado tributo e tal diploma foi devidamente promulgado, certamente o desejo do legislador foi que a norma fosse cumprida, embora haja a hipótese do contribuinte não querer fazê-lo, seja por vontade própria, seja por dificuldades advindas da interpretação das leis tributárias, seja porque tem o desejo de corromper a lógica dos tributos para fins ilícitos, dentre outros fatores.

É questão dificultosa, principalmente no âmbito das pessoas jurídicas¹⁰, que mantêm muitas relações jurídicas negociais, inclusive fora de seus países, a dificuldade do cumprimento normativo de todas as regras que concernem aos tributos. Inevitavelmente, o foco nas questões tributárias ganha destaque, pois não é possível manter relações negociais sem o toque público estatal. Para evitar ou mitigar que haja o descumprimento no que concerne às ditas obrigações tributárias, houve a criação do *tax compliance*, que tem como fim precípua a criação de mecanismos para prevenir o descumprimento de tais obrigações, sem que as atividades empresariais sofram sanções. Nota-se que a ideia do *Tax compliance* (*compliance* tributário) está plenamente vinculada à ideia de que sem receitas tributárias, torna-se dificultoso para o Estado exercer suas funções ou mesmo existir (GARCÍA, 2018).

Para evitar problemas oriundos da corrupção e de uma evasão fiscal, os mecanismos de *compliance* têm, em seu âmago, a ideia de trazer, principalmente, o espírito da prevenção, o problema, entretanto é que para melhorar e ampliar o uso do *compliance* há um obstáculo enfrentado em grande parte dos países, qual seja, o problema de conseguir apurar com precisão qual é o nível de sonegação e de evasão fiscal, fenômeno que não acontece somente no Brasil, mas em todo mundo (ALM, 1999). Havendo uma constatação detalhada a respeito de qual é a margem de tributos que deixa de ser arrecadada por desvios propositais ou acidentais, o *compliance* tributário pode ser

¹⁰Embora tenha sido citado que as pessoas jurídicas encontram dificuldades para o cumprimento das normas tributárias, tal problema não é exclusivo apenas das pessoas jurídicas, pelo contrário, as pessoas físicas também encontram as mesmas dificuldades, vez que em oposição às empresas, o indivíduo comum não está cercado de um aparato jurídico para uma melhor prevenção de ilícitos tributários ainda que não intencionais.

orientado exatamente para diminuir essa estatística. É importante incentivar não apenas o comportamento ligado à ideia do *compliance* tributário, como também mitigar aqueles indivíduos (leia-se pessoas físicas e jurídicas) que praticam o *noncompliance*¹¹. A literatura, principalmente estrangeira, no que concerne ao *compliance* tributário, cresceu muito, porém, o problema de mensurar o quão grande é o déficit existente entre aqueles que observam as normas tributárias dos que não observam, permanece (ALM, 1999).

A importância do *compliance* tributário para a arrecadação é vital para evitar distorções e simulações na lógica dos tributos. Os paraísos fiscais (*offshores*) são um dos principais instrumentos para que haja a subversão da lógica dos tributos.

Em pesquisa a respeito do assunto, há constatação de que, por certo período, cidadãos americanos enviavam dinheiro para paraísos fiscais com o intento de se livrar da tributação americana (típico caso de evasão fiscal) e posteriormente investiam o capital que não havia sido tributado em solo americano, como se tal dinheiro fosse um capital estrangeiro. Do exposto, parece que a manobra de enviar o dinheiro para o paraíso fiscal e devolvê-lo para o país através de investimento não seria um comportamento reprovável, porém, quando esse fenômeno acontece, o dinheiro acaba retornando com o rótulo de “investimento estrangeiro” e há uma grande redução do tributo (HANLON; MAYDEW; THORNOCK, 2015), essa figura é o típico caso de abuso de forma, gerando prejuízos para a economia.

Os desvios tributários, atualmente, carregam um grande grau de complexidade, e para evitá-los é necessário um policiamento grande por parte dos Estados-nação, mas, mais que isso, é necessário também colaboração por parte das próprias pessoas jurídicas envolvidas (atores econômicos), sob pena de não haver efetividade no combate aos desvios tributários de toda ordem. Daí a principal função do *compliance* tributário, uma verdadeira colaboração entre público e particular.

A relação entre os ditos paraísos fiscais e a corrupção tributária anda lado a lado, apesar de ser ainda problemático estabelecer de maneira plena o vínculo entre ambos, pois, os dois tópicos carregam caracteres em comum, quais sejam, o sigilo e o segredo, que são marcas dos dois fenômenos.

¹¹ A palavra *compliance* tem o sentido de cumprir o ordenamento jurídico e normas éticas para mitigar a corrupção tanto em um sentido preventivo quanto repressivo, enquanto as condutas de *noncompliance* são comportamentos que se desviam do padrão propositadamente, possibilitando que atos que têm uma roupagem lícita sejam corrompidos.

Como exemplo, as ilhas Jersey ilustram o ponto de vista defendido, com um alto nível de sigilo de dados, o dinheiro destinado a essa *offshore* permite que não apenas o capital oriundo da corrupção ganhe ares de “legalidade”, como também o dinheiro oriundo de drogas, dentre outros ilícitos (HAMPTON, 1996). É inevitável imaginar a questão tributária que remete a todos esses problemas.

Ao pensar na questão tributária e na corrupção, surge um liame onde existe plena vinculação, principalmente quando se fala das *offshores*, pois estas são o ambiente ideal para que práticas ilícitas sejam cobertas sob o manto do sigilo. É conveniente enviar dinheiro para os paraísos fiscais, pois esses carregam alguns elementos que propiciam a corrupção florescer, como uma cooperação internacional nula ou mitigada, para combater crimes de lavagem de dinheiro e de corrupção, tributos baixos ou inexistentes no tocante ao dinheiro que é recebido por tais paraísos, e um sigilo absoluto a respeito do citado dinheiro transferido (CHRISTENSEN, 2010).

Mesmo havendo combate à corrupção de maneira ativa pelos países, apenas esse combate, embora seja importante, não é suficiente para que condutas ilícitas sejam extirpadas. Esse é o papel do *compliance* tributário, ser uma linha que reforça o combate à corrupção de maneira plena e efetiva.

Todavia, afirmar apenas que o combate intensivo dos países e o uso do *compliance* tributário seria uma resposta plena para a corrupção e as fraudes tributárias, ainda não é suficiente. É necessário mudar o enfoque com que a matéria é tratada, se por um lado, o combate à corrupção visava principalmente o suborno aceito pelos agentes públicos, a visão que deve ser adotada é a de combater o sigilo absoluto no que concerne às *offshores*, e também ao sigilo de dados dos contribuintes, matéria que será mais detalhada, ao longo deste trabalho.

A lógica presente na *offshore*, qual seja, a de reduzir ou mesmo não pagar tributos, se mostra presente quando é analisado o emprego de outros institutos legais com o fim diverso do original, com o escopo de afastar a tributação, a conhecida evasão tributária.

O problema do sigilo, traço mais marcante das *offshores*, é uma preocupação dos países desenvolvidos como um todo, pois o problema que essas geram constituem-se em verdadeiras práticas predatórias, em termos de tributos. A mitigação do sigilo atenua o problema enfrentado (HOFFMAN, 2001), até mesmo para que o combate à corrupção seja mais efetivo.

Porém, há um problema no combate às próprias *offshores*, como enuncia Luciana Pacífico de Araújo Sponquiado:

O tema relativo a paraísos fiscais sempre foi alvo de dificuldades de enfrentamento por vários fundamentos mas um deles certamente se mostra óbvio pelo facto de apesar dos esforços da OCDE em reduzir essas zonas de baixa ou nenhuma tributação ou, ainda, diminuir a opacidade (fiscal, financeira, bancária etc.) dessas jurisdições, o facto de integrantes da própria OCDE se encontrarem nessa situação e, ainda, de muitas delas terem sido apadrinhadas historicamente pelo Reino Unido, dificultou essa empreitada (SPONQUIADO, 2017, p. 104).

Da citação acima, notam-se alguns problemas no tocante ao próprio combate das *offshores*, se por um lado é vantajoso globalmente que haja a mitigação desses territórios onde a informação é absolutamente sigilosa, sendo uma venda para qualquer tipo de ilícito, há países muito desenvolvidos que também têm interesse em manter a situação como está hoje.

Percebe-se que o problema para apurar de fato quão grandes são os desvios tributários é constante, cada vez que surge uma norma para evitar os abusos tributários, por vezes, dentro da própria norma, há possibilidades desta ser explorada de maneira que beneficie alguns indivíduos, o que torna a quantificação dos desvios uma tarefa dificultosa.

Como é perceptível, se usado de maneira eficaz, o *compliance* tributário poderia mitigar esses problemas, acompanhado de uma gradual diminuição do sigilo de dados a que os contribuintes buscam resistir.

Todavia, apenas usar as diretrizes do *compliance* tributário não traz concretude para seus ideais instantaneamente, medir quão grande é o déficit de pessoas que seguem a conformidade tributária das que não seguem traz um aperfeiçoamento para as antigas políticas de combate à corrupção na seara tributária, bem como traz sugestões de novas formas de combate.

No momento da coleta de dados, caso sejam escolhidas fontes governamentais para se apurar quem segue os ditames da lei tributária de quem não os segue, os dados ali obtidos tendem a ter um grau de precisão, via de regra, maior, porém, se apenas as pesquisas oriundas do fisco, seja estadual ou federal, fossem suficientes, talvez a situação tributária estivesse diferente. Apesar das dificuldades existentes para medir os desvios tributários ou os comportamentos de *noncompliance*, fato é que os problemas decorrentes da evasão são perceptíveis e crescentes.

Uma das metodologias adotadas para se estimar a adesão do *compliance* tributário e, por conseguinte, o fenômeno do *noncompliance*, pauta-se na economia do crime, onde o contribuinte (indivíduo) sopesará os benefícios que pode auferir caso seja pego. No caso

citado, será feito um balanço envolvendo risco e penalidade. A depender de qual lado penda a balança, isso pode indicar qual comportamento o contribuinte assumirá; se a pena for branda e o risco baixo, há uma probabilidade de que o indivíduo subverta a ordem natural das coisas, caso a penalidade seja severa e o índice de detecção alto, provavelmente o indivíduo não lucrará com tais comportamentos, o que modificará seus atos (BECKER, 1968).

Para descobrir o comportamento dos que seguem a legislação tributária, existe a metodologia do uso de questionários que têm como objetivo entender o comportamento do contribuinte, utilizando perguntas como o quão justa é a carga tributária, se a forma como o governo se comporta reflete em como o indivíduo pagará ou não pagará os tributos, a probabilidade de detecção de uma possível fraude e sua repercussão, dentre tantos outros fatores que podem ser levantados em pesquisas desse tipo. O problema nevrálgico de tais questionamentos, é que não há garantia de que o entrevistado responderá com imparcialidade, podendo a pesquisa redundar em dados um tanto quanto subjetivos, vez que a resposta às questões dos tributos, carrega consigo um caráter pessoal para o contribuinte, que pode se ver tolhido ou intimidado, respondendo alternativamente para ver-se tranquilo, racionalizando que respondendo de maneira diversa da que verdadeiramente pensa, não será prejudicado.

Os problemas, porém, não se limitam aos assinalados acima, há ainda questionamentos quanto à precisão de pesquisas que visam apurar tais resultados, pois, por exemplo, a parcela entrevistada não corresponderia à maioria dos pagadores de impostos, o que também viciaria o resultado, que acaba por ser tão plúrimo quanto os métodos adotados (ELFERS; WEIGEL; HESSING, 1987), tamanha a dificuldade do problema.

Porém, apesar de a pluralidade de métodos poder trazer resultados diferentes, necessário é dar destaque para a um resultado que parece interessante e pode trazer conclusões, inclusive que poderiam auxiliar na visão de um *compliance* tributário brasileiro. Em análise de dados, foi constatado que o índice de adesão aos programas de *compliance* aumenta quanto mais altas forem a auditoria e as penalidades, porém, ainda há variáveis que necessitam de uma análise mais pormenorizada, o que é digno de nota, é que a adesão do *compliance* também aumenta consideravelmente quando o indivíduo, seja pessoa física ou jurídica, recebe uma contraprestação, ou melhor dizendo, um incentivo para adotar determinada conduta, bem como uma tributação menor (ALM; JACKSON; MCKEE, 1992). Uma quantidade de tributos menor traz diversos efeitos,

dentre um deles acaba por contribuir para uma maior adesão ao *compliance* tributário, todavia, não é o único instrumento para atingir tal finalidade, conforme é perceptível, pois se assim fosse, bastaria a redução dos tributos para uma instantânea adesão (CLOTFELTER, 1983). Outros métodos, como incentivos fiscais para quem adere a determinados programas de conformidade tributária, são de extrema relevância para uma maior adesão e, por conseguinte, uma redução do próprio custo do programa de *compliance*, pois o incentivo, a depender do grau, reflete no preço da conformidade, podendo reduzi-lo, sendo mais interessante manter-se com um comportamento do ponto de vista jurídico como correto, do que se arriscar a manter uma postura que pode ser altamente penalizada, gerando prejuízos.

O assunto custo do *compliance* acaba por perpassar pela questão do planejamento tributário, que tem como escopo principal a redução dos tributos através do uso legal dos próprios diplomas legislativos, o que pode ser enxergado e realizado sob dois enfoques diferentes, a depender da intenção do contribuinte. De um lado existe o planejamento fiscal dentro dos limites da lei, não havendo abuso de institutos jurídicos, gerando, por conseguinte, a redução proporcional do tributo de acordo com o uso de alternativas legais e, de outro lado, existe a hipótese da prática do planejamento tributário abusivo (ou em inglês *aggressive tax planning*), que acaba por abusar de institutos jurídicos com a finalidade de reduzir o pagamento de tributos, ou mesmo não pagá-los, neste segundo caso, o que ganha mais destaque é a forma em detrimento da essência, isto é, o contribuinte acaba por utilizar-se de um instituto jurídico apenas formalmente, mas materialmente deseja apenas se desviar de uma tributação mais acentuada. Ora, se é menos custoso criar uma aparelhagem onde exista um planejamento tributário abusivo (também conhecido como evasão fiscal), naturalmente o contribuinte que deseja ter um retorno de lucro maior poderá optar por tais práticas abusivas, exemplo disso é o que vem ocorrendo nos Estados Unidos da América, evento que acabou por se tornar mais perceptível na década de 1990 (INTERNAL REVENUE SERVICE, 2018).

Sobre o planejamento tributário, por não ser vedado o instituto, em razão da naturalidade da busca pela otimização do pagamento dos tributos, condutas abusivas são reprimidas para não comprometer o sistema tributário, bem como os gastos decorrentes da arrecadação saudável do tributo, ora, se existe um mecanismo de *compliance* efetivo, o uso que demonstra ser abusivo da elisão fiscal acaba por ser reduzido. Perceba-se que o uso do *compliance* não visa apenas o aspecto repressivo da conduta, seu uso tem um fundamento mais preventivo e educativo, pois quando o mecanismo é efetivo, este induz

o contribuinte a aderi-lo. Por meio do uso do *compliance* tributário, este instituto pode trazer efeitos benéficos não apenas ao contribuinte, como em um primeiro momento pareceria, como também pode trazer reflexos nas contas públicas, pois, se há uma maior arrecadação, livre de tantos problemas oriundos do próprio sistema tributário, pagar tributos fica mais fácil, facilitando uma real isonomia entre os contribuintes que, em última instância, financiam a máquina pública (MURPHY, 2005).

Em longo prazo, portanto, manter e incentivar com entraves um custo de *compliance* tributário alto elitiza o seu uso, e acaba por trazer um efeito não tão vantajoso como poderia resultar de uma popularização de seus preceitos.

De todo o exposto, percebe-se que em solo nacional o *compliance* tributário, por ser extremamente complexo frente à legislação profícua, e por ser de uso restrito a um nicho específico, permanece com um preço elevado, sendo restrito a empresas de grande porte que estão mais sujeitas a serem penalizadas pela Receita Federal e pelo Estado como um todo.

Podem-se destacar dois incentivos como um todo, apesar de não serem os mais vantajosos do ponto de vista de adesão ao *compliance*: o alto custo das penalidades tributárias que podem sofrer as pessoas jurídicas e, caso não haja cumprimento das obrigações tributárias, sua futura inviabilidade (fechamento). Tais fatores, ou seja, o alto custo das penalidades tributárias e a possibilidade de que a empresa sofra grande prejuízo, também contribuem para um elevado custo do *compliance* tributário, pois quem for o responsável por avaliar a saúde e a legalidade de toda a situação tributária, terá investimento para realizar bem a tarefa, tamanha a responsabilidade. Há fortes questionamentos se uma política tributária altamente penalizadora contribuiria de fato para a adesão de um *compliance* tributário (MURPHY, 2005), dúvida que nos parece razoável.

A norma tributária, como grande parte das normas jurídicas oriundas do princípio da supremacia do interesse público e da verticalidade que marcam a relação entre Estado e particular, objetivam um mandamento legal a ser cumprido pelo particular no seu proceder que não lhe cabe questionar, deve cumpri-lo, sob pena de ser sancionado em razão de uma violação que atinge toda a coletividade, o que se questiona com o uso do *compliance* tributário é o seguinte: será que a lógica das penalidades severas é incentivo suficiente para o cumprimento de uma obrigação? Ou é um incentivo que apenas é cumprido em sua forma, mas não em sua essência? As pesquisas apontam que, por vezes, quando existe uma alta taxa tributária (leia-se um valor alto no tributo), as chances de um

compliance tributário ser efetivo são reduzidas, pois o lucro que se consegue obter com a evasão tributária acaba por compensar o risco que o contribuinte corre de ser penalizado (MURPHY, 2005). Ou seja, nem sempre medidas tradicionais para conter uma inadequação do ponto de vista tributário têm efetividade.

O problema das soluções tradicionais, como uma penalidade severa, aparece também no seguinte ponto, como identificar com plena clareza a evasão tributária de enganos que podem ser cometidos, por exemplo, no cálculo do tributo ou no cumprimento de uma obrigação tributária secundária; ora, percebe-se que há uma tendência de o fisco penalizar com igual severidade ambos os contribuintes, que se encontram em situações diversas. Porém, frente à complexidade tributária e ao encargo pesado que o contribuinte tem que enfrentar diuturnamente para cumprir com suas obrigações, naturalmente erros podem acontecer, e se a penalidade é tão severa quanto a do indivíduo que frontalmente viola o ordenamento propositadamente, acaba por desincentivar o indivíduo a buscar alternativas para melhorar o sistema tributário e a arrecadação, salvo quando de extrema necessidade. Pode-se extrair esse preceito analisando o comportamento pautado na análise econômica, em que o indivíduo busca a utilidade entre uma atividade legal e o lucro que pode ser obtido em uma atividade ilegal, e de punição que pode ser aplicada ou não (CLOTFELTER, 1983), nesse caso, não parece vantajoso cometer enganos, parece mais vantajoso, sob o ponto de vista racional, violar a norma, pois a penalidade por vezes será a mesma.

A respeito do cumprimento das obrigações tributárias, Luciano Amaro propugna e explica a possibilidade ou não de seu cumprimento, discorrendo a respeito do assunto, ora analisado:

As obrigações tributárias (quer respeitem à prestação de tributo, quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica. O mesmo, de resto, ocorre noutros setores do direito; assim, no campo do direito privado, sempre que incumbir a alguém adotar determinada conduta, comissiva ou omissiva, no sentido de respeitar o direito alheio (por exemplo, entregando a coisa vendida, ou pagando o preço, ou abstando-se de turbar a posse de outrem, ou prestando alimentos, ou suportando a servidão de passagem etc.), é possível um procedimento diferente do que é desejado, ou melhor, imposto pelo direito (AMARO, 2014, p. 420).

Em um primeiro momento, percebe-se que mesmo a legislação nacional tem a intenção de que seus mandamentos sejam cumpridos, independentemente de uma lógica estrangeira ser importada e usada em solo nacional.

Em outras palavras, *a priori*, o ato de cumprir o ordenamento jurídico é ínsito de sua própria natureza, o mandamento do legislador tem o fito de ser cumprido e para isso não seria necessário trazer um instituto de uma realidade estrangeira, no caso em questão, o *compliance* tributário.

Porém, ao ser feita uma análise mais pormenorizada a respeito do assunto, onde se enxerga um déficit na arrecadação tributária, o *compliance* vem como uma alternativa a mais para incentivar o contribuinte a seguir o ordenamento jurídico como um todo, bem como regras éticas para evitar desvios de conduta.

Compliance tributário pode ser definido nas seguintes palavras:

O termo *compliance*, bastante utilizado no meio tributário, muitas vezes é associado ao cumprimento de obrigações acessórias e apuração de tributos, atividade delegada ao setor contábil, na maior parte das vezes. O conceito de *compliance*, contudo, é bem mais amplo. Ele está relacionado a cumprir e fazer cumprir leis, regulamentos, normativos e diretrizes de padrões de conduta estabelecidos pelas corporações, da forma adequada ao nível de governança por elas almejados, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer. (AGUIAR, 2015, p. 99)

Ou seja, podemos enxergar um aspecto preventivo e corretivo no *compliance* tributário que é necessário para prevenir danos advindos do não cumprimento da extensa e prolixa regulamentação acerca dos tributos.

Porém, apenas narrar a importância do uso do *compliance* para a seara tributária não encerra a dificuldade de implementá-lo de maneira prática, pois a observância da legislação que concerne aos tributos sempre encerrou polêmica em seu âmago, vez que há uma coação na imputação do tributo, e o contribuinte não pode negar sua compulsoriedade via de regra. A abordagem e leitura do *compliance* pode ser feita sob diversos aspectos, mas um que vem ganhando destaque é o da isonomia, isto é, o *compliance* como instrumento para o alcance da isonomia tributária. Ora, se os mais ricos constantemente se esquivam de suas obrigações quanto ao fisco, enquanto os mais pobres devem pagar a pesada carga tributária sem trégua, não estamos falando em igualdade, mas em uma patente desarmonia dentro do sistema tributário, nesse sentido o *compliance* pode ser um catalisador para minimizar essas ocorrências (ANDREONI; ERARD; FEINSTEIN, 1998).

Roberto Kazuo Miyoshi explica os problemas oriundos da não observância dos mandamentos acerca dos tributos, em seus dizeres:

A desconformidade à legislação tributária não ocorre apenas com o descumprimento das obrigações tributárias acessórias, mas pode ocorrer também com a obrigação tributária principal, quando há o pagamento de tributo em valor menor do que o devido, normalmente por interpretações equivocadas quanto à aplicação da base de cálculo e/ou alíquota. Estão previstas diversas penalidades por parte do fisco pelo não cumprimento de sua legislação e que podem impactar o resultado de forma significativa, podendo até inviabilizar a continuidade das operações de uma entidade. A sua incidência pode ser minimizada através de um gerenciamento de riscos reduzindo a probabilidade de um impacto negativo no resultado da empresa. (MIYOSHI, 2011, p. 22)

Como dito, o *compliance* vem como mais uma alternativa para que o cumprimento da obrigação tributária, seja principal, seja acessória, tenha a sua devida efetivação, podendo beneficiar não apenas o fisco, que conseguirá arrecadar com mais eficiência, bem como o contribuinte, que conseguirá evitar ou mitigar uma penalidade.

A sanção tributária, na lição de Paulo de Barros Carvalho, tem diferenças no tocante à sanção penal, daí a importância de explicitar o trecho abaixo e vinculá-lo posteriormente com a ideia de *compliance*:

Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais. Seja como for, haverá um constante e invariável traço que identifica, prontamente, estarmos diante de uma hipótese de ilícito tributário: é a não prestação (não p), presente onde houver fórmula descritiva de infração. Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais. Para o Direito Penal tem de haver a materialidade do evento, contrária aos desígnios da ordem jurídica (antijuridicidade), e, além disso, a culpabilidade, isto é, a imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente. Sem dolo ou culpa, numa de suas graduações, não é punível a conduta que ocasionou o acontecimento típico e antijurídico. Nos domínios do Direito Tributário, como estudaremos logo mais, a linha diretriz não é bem essa, penetrando outra sorte de indagações (CARVALHO, 2011, p. 594).

Kiyoshi Harada vai além, explicando minuciosamente a diferença entre as infrações fiscais que podem existir no ordenamento jurídico brasileiro:

Infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal. Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Por exemplo, um contribuinte do ISS classifica

determinado serviço prestado em certo item de serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Constatado o fato pelo agente fiscal, é lavrado o auto de infração em que é exigido o pagamento da diferença do imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal. Outras infrações existem que, além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, ao mesmo tempo, do órgão administrativo fiscal e do órgão judiciário. É o caso, por exemplo, de um contribuinte do imposto sobre a renda – um profissional liberal – que falsifica recibos de terceira pessoa fornecendo-os a seus clientes a fim de obter a diminuição do imposto devido. Na hipótese, temos uma conduta que constitui, ao mesmo tempo, uma infração fiscal e crime, desencadeando a instauração de processo administrativo fiscal para exigência da diferença do imposto com a respectiva multa, e a instauração da ação penal para apuração do crime previsto no art. 298 do CP. Finalmente, existem as infrações que, devido a sua gravidade, constituem crimes tributários, os quais são apurados exclusivamente pelo Poder Judiciário. Por exemplo, um agente fiscal, sabendo que determinado imposto é indevido, exige seu pagamento, incorrendo no crime de excesso de exação fiscal definido no CP, art. 316, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 8.137/90 (HARADA, 2017, p. 473).

O *compliance*, nessa esteira, pode prevenir não apenas as sanções pecuniárias que podem nascer do não cumprimento das obrigações principais e acessórias como também as infrações tributárias que podem configurar crime, o que traz, sem dúvidas benefícios financeiros e um retorno quantitativo palpável para quem se utiliza de tais métodos.

A penalização de quem viola um mandamento do direito tributário pode ter reflexos que perpassam as áreas não apenas do direito público, vez que o direito tributário está classificado como sendo de sua espécie, como também na seara privada, e evidentemente, a depender do ato praticado, a sanção poderá ser mais ou menos severa. Necessário deixar a ideia em evidência de que a gravidade em abstrato da conduta não é feita apenas pelo intérprete, pelo contrário, o legislador, assumindo tal incumbência, trouxe algumas condutas que são consideradas graves, médias e leves, e quando atingem uma gravidade considerável, no entender do legislador, este elevou tais atos a uma categoria de crime, tendo como consequência uma retribuição criminal, ou seja, uma pena sob o aspecto criminal (AMARO, 2014). A respeito do fato ilícito, este, dependendo do enfoque que é analisado, pode ter consequências não apenas civis como administrativas, penais e tributárias, a depender de sua própria dimensão.

Os ditos crimes tributários não são diferentes em essência dos demais crimes. Apenas o bem tutelado ser o direito tributário, não o torna uma matéria diferente do próprio direito penal, sendo em verdade apenas uma divisão, que visa melhor proteger

esse determinado bem, escolhido pelo legislador, assim como existem outras divisões dentro do direito penal, como patrimônio, vida, ordem econômica, honra etc.

Extraí-se a seguinte ideia dos dizeres de Luciano Amaro, que corrobora com a ideia de que a divisão dos delitos, ou seja, os de matéria penal e tributária, não são ramos diferenciados, em verdade a divisão tem caráter didático:

Eventuais especificidades da disciplina penal que tutela certos bens jurídicos não lhe dão uma natureza distinta. Por exemplo, a possibilidade, que pode estar presente nas normas sobre crimes tributários, de a punição ser afastada mediante o pagamento do tributo, mesmo depois de descoberto o ilícito criminal (o que, de resto, é acidental, pois depende de opções de política criminal e de política fiscal) não confere aos crimes “tributários” coloração diferente da dos demais delitos. Há, de igual modo, especificidades em certos setores do direito penal dito “geral” (no capítulo dos crimes contra a honra, por exemplo), e nem por isso os crimes com essas peculiaridades provocaram cisão do direito penal (AMARO, 2014, p. 423).

As infrações tributárias podem ser divididas e categorizadas em classificações. Uma das mais usadas segue no sentido de que há infrações que deixam de cumprir deveres formais e infrações que violam a própria obrigação tributária. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho cita exemplos para tornar a matéria ainda mais clara:

Pessoa física, contribuinte do IR, não oferece, em tempo oportuno, sua declaração de rendimentos e de bens, fazendo-o quinze dias após o termo final do prazo estabelecido. Descumpriu, por isso, dever instrumental ou formal do IR. Também podem classificar-se as infrações tributárias, consoante haja ou não referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma. Teremos, assim, as infrações subjetivas e objetivas. Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Situação típica é a do não pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora (pessoa física). (CARVALHO, 2011, p. 598)

Do exposto, restou claro que, quanto às infrações, o *compliance* pode, sem dúvida, ser utilizado como um mecanismo de prevenção para que delitos sejam mitigados.

Se o *compliance* for utilizado como medida de gerenciamento de riscos tributários (não apenas quanto aos delitos, como também no tocante à arrecadação, embora ambos os caracteres estejam umbilicalmente vinculados em essência), os resultados advindos de

seu uso podem ser muito melhores. No Brasil, são gastas em média 1958 horas por ano para o pagamento de tributos, levando-se em conta uma empresa de porte médio, segundo os estudos da *DoingBusiness* vinculada ao Banco Mundial. A pesquisa foi realizada usando dados oriundos do calendário do ano de 2016, englobando do mês de janeiro, dia 1, até 31 de dezembro do respectivo ano (WORLD BANK, 2018, p. 67).

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em pesquisa, constatou que a quantidade de normas concernentes à matéria tributária, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, gira em torno de 363.779, o que seria mais de 1,88 normas tributárias por hora em um dia útil (IBPT, 2017). Percebe-se que a quantidade de leis tributárias, além das horas excessivas para calcular o tributo, são fatores a serem levados em conta na implementação do *compliance* tributário. Poderia ser dito, inclusive, que a quantidade de normas causa a dificuldade no cálculo dos tributos, pois novas situações devem ser levadas em conta para fazê-lo.

Ora, se é gasta essa quantia enorme em horas apenas para o trâmite anterior ao pagamento do tributo, por óbvio que todo esse tempo reflete em custos financeiros, portanto não seria dificultoso imaginar que erros possam acontecer durante essa fase prévia, e que tais equívocos podem refletir de maneira intensa em fases posteriores ao pagamento do tributo. Não é apenas custoso pagar a carga tributária incidente sobre os mais diversos fatos geradores, pois, das informações demonstradas, custoso é todo o trâmite para conseguir pagar o tributo, havendo um valor caro sob um aspecto extratributário, com pessoal especializado para manter toda essa estrutura, os custos de conformidade tributária, apenas da leitura das horas, permite inferir que os gastos são elevados. A título de exemplo, os Estados Unidos da América gastam por volta de 175 horas por ano para essas operações prévias ao pagamento do tributo (WORLD BANK, 2018), sem dizer que são um país que arrecada muito mais do que o Brasil.

Os custos de conformidade tributária (de um *compliance* tributário) envolvem todo o custo para manter o arcabouço técnico e administrativo envolvido para calcular os tributos e manter uma empresa seguindo os ditames do sistema tributário, diferem-se dos custos diretos do tributo propriamente dito. As obrigações de declaração do tributo que recaem sobre o contribuinte envolvem um custo para este, que deverá, com sua própria mão de obra e aparato tecnológico, fazê-la e servir à administração pública e, caso o faça de maneira inadequada, poderá ser penalizado, ou seja, o contribuinte pagará a parcela concernente ao tributo envolvido e pagará também para conseguir pagar o tributo (GODWIN, 1978), vez que todo o trâmite para calculá-lo precisa de recursos para tal,

repassados ao particular, que faz diretamente tais serviços, ao menos no sistema brasileiro.

O custo para gerir essa gama de possibilidades para viabilizar o pagamento do tributo de acordo com a legislação de determinado país é levado em conta quando se fala em custo tributário, naturalmente quanto menor o custo para conseguir pagar o tributo, havendo uma simplificação, é possível que haja inclusive uma maior arrecadação, vez que será mais fácil cumprir com a obrigação tributária.

Manter um aparato de *compliance* tributário envolve, primeiramente, um profundo conhecimento da legislação tributária, bem como um nível de profissionalismo singular no tocante ao cálculo dos tributos, do conhecimento das obrigações que orbitam a esfera tributária, conhecimento do aparato tecnológico para facilitar a análise de dados. À vista dessas informações, que carregam complexidade em seu âmago e natureza, é indissociável que haverá custos para fazer todo esse percurso. Importante destacar que quando se fala em custo, não se delimita o vocábulo apenas ao recurso chamado dinheiro, como também ao custo de tempo, que poderia ser utilizado para empreender outras tarefas, que por sua vez também poderiam gerar arrecadação. Sob esse olhar, os custos podem envolver o dinheiro, o tempo, além de um fator pouco ventilado, embora, seja de extrema relevância, qual seja, o efeito psicológico que o contribuinte tem que encarar para conseguir empreender, pois com um ônus tributário tão esmagador e complexo de cumprir, acaba-se por vezes a afastar o indivíduo de determinada tarefa, com medo de sofrer uma penalização legal (GODWIN, 1978).

Ora, olhando apenas o aspecto das vantagens do *compliance*, indaga-se porque todas as pessoas jurídicas e físicas não se utilizam dos métodos de cumprimento tributário para verem-se livres de possíveis sanções. O núcleo e a dificuldade do uso do *compliance*, na realidade brasileira, ligam-se aos custos, conforme se verá de maneira mais pormenorizada nas linhas subsequentes, embora o tema tenha sido abordado, ainda que brevemente, acima.

3.2 CUSTOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

O custo do *compliance* tributário é um assunto em que cabem diversas interpretações sobre seu conteúdo e sentido, porém, uma das utilizações mais corriqueiras do termo seria o custo envolvido pelos pagadores de impostos, ou por terceiros responsáveis para avaliar e encaixarem-se nos requisitos do pagamento do tributo de

maneira adequada (GODWIN, 1998), ademais, geralmente é visto como um custo incidente no âmbito e esfera dos particulares.

A evasão tributária, bem como as demais infrações acerca dos tributos, anda lado a lado com os custos do *compliance* tributário, podendo-se afirmar que o contribuinte, por vezes, toma decisões que visam o seu maior proveito, pautando-se por razões puramente lógicas, e se a tributação não tem um caráter "justo", há uma tendência de que o contribuinte não cumpra seu dever, podendo inclusive o seu descumprimento influenciar para que outros indivíduos tomem a mesma atitude, ainda que de maneira tácita, pois é incomum os indivíduos afirmarem categoricamente que praticam atos contra o regime tributário, ainda que em círculo íntimo (BERGMAN; NEVAREZ, 2005).

Os custos do *compliance* tributário podem ser analisados sob alguns enfoques que valem a pena mencionar: a) custos diretos, que se referem à contratação de pessoal especializado que entenda da legislação tributária e dos cálculos que estão a fazer, para haver de fato a conformidade entre a declaração e as normas concernentes aos tributos; b) os custos no que se referem ao tempo, podem ser traduzidos na quantidade expressa em horas para ser calculado o tributo; e, por fim; c) os custos psicológicos, pois, mesmo seguindo as normas tributárias, tendo gasto tempo considerável para se dedicar ao cálculo e gastando com profissionais habilitados para a tarefa em questão, pode haver a possibilidade de que nas declarações, ou nas obrigações tributárias, esteja faltando algo, ou estejam deficientes sob o ponto de vista do fisco, o que gera ao contribuinte ansiedade (SANDFORD, 1989). Tal custo psicológico pode ser expresso, inclusive quando alguém tenta empreender em uma nova área, ou tem que se deparar com uma peculiaridade da lei tributária não antes vista.

É reflexo também do custo do *compliance* tributário, sob o ponto de vista psíquico (ou psicológico), a ansiedade que gera o tributo e a consequência advinda do seu não cumprimento. Se o custo psíquico e emocional for alto para o cumprimento de uma obrigação tributária, a decisão inicial de seguir os ditames do *compliance* pode ser diferente do esperado tradicionalmente pela legislação, ou seja, cumprir a obrigação tributária (PIERPOINT, 1987).

Outro ponto digno de nota no que se refere ao custo do *compliance* tributário é o seguinte: se há a violação da norma tributária, há uma sanção e, geralmente, na aplicação da penalidade não se leva em conta se foi um engano por parte do contribuinte ou se houve manifesta intenção de violar os preceitos tributários. Essa pressão que existe da

ocorrência da penalidade, independente do fim da conduta do contribuinte, também acresce, ainda que indiretamente, nos custos do *compliance* tributário.

Aldo V. Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento abordam o assunto em específico de quanto custa pagar tributos no Brasil e trazem informações dignas de serem mencionadas frente aos resultados das pesquisas elaboradas por tais autores:

Infelizmente, há sinais inequívocos de que parte do Fisco - neste caso, estadual - não tem o mínimo interesse pelos Custos de Conformidade dos contribuintes. A lei complementar número 87, de 1996, havia autorizado o crédito de ICMS dos bens do ativo imobilizado, de forma absolutamente correta, aliás, já que é um imposto não cumulativo por disposição constitucional. Porém, os problemas de caixa levaram os estados a editarem outra lei complementar, a de número 102/00, que obriga os contribuintes a fazerem esses créditos em 48 meses, sendo 1/48 por mês. Sem discutir a sua legalidade, o autor deste trabalho considera evidente o desinteresse do Fisco pelos custos que devem ser absorvidos pelos contribuintes e também pela máquina do estado quando vier a fiscalizar, autuar e processar com base nessa legislação anacrônica (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002)¹².

Ainda a respeito da digressão do custo do *compliance*, e se ele seria efetivo ou não do ponto de vista jurídico, algumas indagações podem ser feitas, principalmente no que toca à legislação tributária, e as infrações advindas da sua violação. Ora, se existe uma alta probabilidade de detecção do ilícito, uma pena severa para sua violação e, por outro lado, existe uma crença da positividade da conformidade tributária, tais elementos podem aumentar o campo de adesão para uma adoção das práticas de *compliance*, ou reduzi-la (FRANZONI, 1998). Esses fatores citados, como a alta probabilidade da detecção de uma irregularidade tributária, apontam que, quanto maior for a chance dessa detecção de fato ocorrer, maiores medidas tributárias e jurídicas efetivas para que isso não ocorra surgirão, ou seja, pessoas jurídicas que estão mais sujeitas a uma investigação com mais detalhes, tendem a adotar com mais proficuidade sistemas de *compliance*; ao revés, quando a hipótese de detecção de ilícitos ou irregularidades tributárias é menor, menor será o investimento para cumprir a legislação tributária, pois haverá um incentivo tácito, pois mesmo o indivíduo, seja pessoa física, seja jurídica, quando cometer tais atos, restará impune sua conduta, não sofrendo ou em raros casos podendo sofrer sanção (FRANZONI, 1998).

¹² Guardadas as devidas proporções, principalmente temporais, vez que o trabalho citado foi elaborado no ano de 2002, houve uma modificação, ainda que tímida, por parte do fisco de tentar trazer a cultura do *compliance* tributário, porém, a pesquisa foi de vanguarda, uma vez que já abordava assunto que ainda hoje é pouco falado pela doutrina, e que veio a ganhar destaque principalmente com a lei anticorrupção, e os escândalos oriundos dos casos de corrupção no Brasil.

Nessa esteira, o assunto também pode ser analisado sob a seguinte ótica: qual é a vantagem auferida pelo agente que deseja cometer uma irregularidade tributária, e qual é a chance de sucesso de tal agente não ser penalizado (descoberto) pelo Fisco? A vantagem auferida implica mais prejuízos ou maior lucro para a pessoa jurídica que tem em mente a violação de determinado preceito? Se os custos oriundos da violação do disposto na legislação tributária forem baixos, e o lucro auferido alto, bem como uma baixa reprovabilidade jurídica e social, o *compliance* torna-se desinteressante. Todavia, se o prejuízo a ser auferido é de grande monta, e existe um forte indício de que haja uma investigação séria a respeito do assunto apurando os investigados, o custo do *compliance* pode ser interessante para quem busca minorar prejuízos. Anteriormente, conforme explanado no capítulo que aborda o assunto corrupção, tais comportamentos maculados já foram interessantes sob o ponto de vista econômico, parece que o mesmo pode ser dito hoje do *compliance* tributário, se há vantagem no aspecto financeiro e legal, sua adoção tende a ser mais efetiva.

A auditoria por parte do fisco, por exemplo, não é uniforme para todos os contribuintes, ou seja, há contribuintes que são mais visados pelo ente arrecadador do que outros. Podemos enxergar tal informação nos próprios relatórios elaborados pela Receita Federal do Brasil em uma experiência nacional, havendo inclusive um capítulo próprio no plano anual de fiscalização intitulado “Fiscalização com foco nos contribuintes de maior capacidade contributiva”, sendo uma das principais prioridades da Receita Federal brasileira (BRASIL, 2018). Tais pessoas jurídicas, que são constantemente observadas pelo fisco, tenderão a adotar mais medidas de *compliance* para evitar que grandes danos ocorram, podendo, a depender do momento, inclusive, inviabilizar ou causar grave dano à saúde da pessoa jurídica, a depender do tamanho da penalidade pecuniária.

Poderia ser indagado se a pequena ou média empresa, ao saber que a tendência da fiscalização é ter o enfoque nos grandes conglomerados e nas grandes empresas, quer realmente se omitir, e caso se omita, tal ato seja uma forma de corrupção, ou apenas mera racionalização de que para sua viabilidade mantenha-se em silêncio.¹³

O preço do *compliance* tributário também pode ser custoso em razão da especificidade do público que lida com o assunto. Ora, se existe tendência da Receita

¹³ Para um melhor aproveitamento e aprofundamento no assunto, recomenda-se a leitura do artigo - Corruption, taxes and Compliance, disponibilizado pelo Fundo Monetário Internacional, onde é abordado com maior riqueza de detalhes o tema - <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/11/17/Corruption-Taxes-and-Compliance-45379> .

Federal de fiscalizar pessoas jurídicas com uma maior circulação de dinheiro, em detrimento de médias e pequenas pessoas jurídicas, quem oferece o serviço de *compliance* tributário tenderá a aumentar seu preço para lucrar, bem como atender de maneira mais completa a pessoa jurídica que necessita de tais serviços.

Do exposto, percebe-se que não se está falando diretamente do tributo, mas do custo de sua operacionalização e devido recolhimento conforme as leis tributárias, portanto não se está falando do valor direto do tributo, ou seja, aquele que é necessário recolher para o fisco, mas de um evento prévio para que tudo corra bem no tocante ao cumprimento da obrigação tributária. Quando a obrigação legal de cumprir as normas tributárias e o ônus de entregar, por exemplo, uma declaração é outorgado ao particular, sob pena de sanção, há uma diminuição de custo administrativo por parte do Estado de maneira perceptível e notável, porém, o custo para o particular acaba por ser mais visível e indigesto.

Quando se fala em custo do tributo, se for englobado o custo do particular com o cumprimento das normas tributárias e o custo da administração pública para fiscalizar as operações relativas aos tributos, chega-se à conclusão que a tributação é demasiado pesada, não sendo razoável que o contribuinte seja obrigado, sob pena de sanção, a fazer esforços hercúleos simplesmente pelo prazer de pagar tributos (GODWIN, 1998).

Podem ser citados dois fatores que compõem o preço de um programa de *compliance* tributário que acabam por reverter nos custos: a) o tempo gasto pelos pagadores de impostos (para calcular o tributo, dentre outras operações prévias ao pagamento; b) os custos do pessoal especializado para fazer uma leitura e análise pormenorizada, e identificar os riscos para então tomar as medidas preventivas e repressivas no tocante ao *compliance* tributário (NAM; EVANS; WALPOLE, 2000).

Como já salientado, o tempo gasto previamente ao pagamento dos tributos no direito brasileiro é surpreendentemente alto, sendo por volta de 1958 horas para as empresas de médio porte, ou seja, embora não seja um gasto vinculado propriamente ao tributo, por estar o assunto do cálculo na esfera para um pagamento efetivo, os gastos para seu cálculo, bem como os procedimentos prévios devem ser levados em conta, quando se fala em custo do *compliance* tributário.

Mais que isso, quando se fala em custo do pagamento dos tributos, outros fatores podem ser levados em conta, como explica José Maria Dias Filho:

A literatura sugere que os impactos negativos da tributação sobre o funcionamento da economia podem estar relacionados também com os

custos operacionais do sistema tributário, que são os recursos consumidos desde a sua concepção legal até o desenvolvimento das atividades de arrecadação e fiscalização propriamente ditas. Aliás, considera-se que nessa categoria também se incluem os recursos consumidos pelo Poder Judiciário no processo de análise e julgamento de conflitos entre fisco e contribuinte. De fato, a experiência comprova que em muitas situações, por questões de interpretação da legislação e outros fatores de ordem operacional, surgem divergências que deságuam no Judiciário, acarretando custos para as partes envolvidas. (FILHO, 2011, p. 67)

A lógica fiscal, com o passar do tempo, tende a tornar-se mais complexa, pois novos fatos surgem e, para tais situações, novas idealizações tributárias são criadas para haver uma justaposição entre tributos e novas ocorrências, estabilizando a arrecadação. Com esse processo uma nova legislação surge, somando-se com as já existentes, tornando o sistema tributário denso e vasto, “o grau de complexidade da legislação influencia claramente os custos administrativos e os custos de cumprimento das obrigações fiscais” (LOPES; SAMPAIO, 2002, p. 8).

Não bastasse o tempo alto para as operações prévias ao pagamento do tributo, ainda não se fala em incentivos à adoção do *compliance* tributário. Melhor dizendo, existe incentivo unilateral e de cunho ético para que as normas tributárias sejam cumpridas, o que ainda não há é um incentivo de ordem prática para que tal ocorra. Do ponto de vista ético, cumprir com as normas tributárias melhora todo o sistema brasileiro, atingindo áreas que aparentemente pouco têm relação com o direito tributário, inclusive diminuindo a corrupção, um dos escopos e objetivos quando se fala em *compliance*. Porém, para além de digressões desse calibre, não há, por exemplo, um abatimento no tributo para o contribuinte que o adota, ou estímulo de ordem semelhante, o que se percebe é um alerta para que o contribuinte adote tais práticas complexas, sob pena de ver-se prejudicado, pois caso não o faça, estará sujeito a penalidades tributárias em valores elevados, podendo inclusive encaixar-se nas hipóteses em que existe crime tipificado nas leis penais.

O uso do *compliance* tributário, apesar de ser custoso, traz alguns benefícios, conforme propugna Cidália Maria da Mota Lopes, da qual retiramos excerto que ilustra o ponto defendido:

Do cumprimento das obrigações fiscais não decorrem só custos. É também possível isolar alguns benefícios resultantes do conjunto de obrigações a que a legislação fiscal normalmente sujeita os contribuintes. Trata-se, em primeiro lugar, dos benefícios de *cash flow*, os quais resultam de as empresas usufruírem, durante um certo período, dos impostos antes da sua entrega ao Estado. Em segundo lugar, temos os benefícios de gestão, os quais resultam de alguma disciplina de

gestão introduzida pelo cumprimento das obrigações fiscais nas PME.
(LOPES, 2012, p. 36)

Ora, é perceptível que existem benefícios da adesão do *compliance* tributário, o problema é se tais benefícios são suficientes para incentivar uma adesão plena de seus princípios. Um sistema de recompensa parece que poderia auxiliar ainda mais na adesão dos ideais do *tax compliance* conforme será visto nas linhas posteriores.

Na Austrália, por exemplo, há uma dedutibilidade para pessoas físicas pagadoras de impostos, no que tange aos custos, para o pagador de impostos conseguir declarar seus tributos, ou seja, se há um custo para operacionalizar o tributo por parte da pessoa física, tal ônus pode ser abatido do custo do próprio tributo, observando as leis do referido país (NAM; et. al, 2000).

Portanto, para que o custo do *compliance* tributário seja vantajoso, além da redução de um custo da conformidade tributária, é necessário que haja um incentivo para que tais condutas possam ser efetivadas, sob um ponto de vista prático. Não se trata de deixar as punições de lado, mas sim de incentivar condutas positivas do contribuinte, não apenas através da possibilidade da sanção que o assombra.

O poder coercitivo do fisco, como já salientado nas linhas desta dissertação, quando aplica as sanções, pode ser um fator a ser levado em conta na aplicação do *compliance* tributário. Apesar de ainda haver uma carência de estudos que apontam a efetividade ou não e o quão efetivo seria a reprimenda para analisar o novo comportamento do contribuinte passada a penalização, ou seja, se irá cumprir a legislação tributária, o excerto abaixo aponta um resultado que pode surpreender aqueles que apenas querem punir para garantir o *compliance* tributário:

De forma geral, ocorreu um alinhamento do percentual de contribuintes que retornaram a conformidade na comparação com o que a teoria preconiza, de que não mais de 30% dos contribuintes no qual se aplica as sanções fiscais retornam a conformidade nos períodos seguintes. Essa falta de efetividade das ações coercitivas da autoridade fiscal deveria ser melhor investigada por pesquisas vindouras (STOLLE; JUNIOR, 2018, p. 17).

Apesar do estudo e escopo da pesquisa acima envolver o ISS, o retorno à conformidade legal, analisada no caso, pode sinalizar que nem sempre a punição do indivíduo que não cumpre a legislação tributária é o melhor caminho, principalmente quando adotada de maneira isolada, sem outros mecanismos que poderiam auxiliar em uma melhor conformidade tributária.

A depender da metodologia adotada, resultados diversos podem surgir, por exemplo, há quem conclua que aumentar a multa pelo descumprimento de uma obrigação tributária pode ter o efeito de diminuir a predisposição do contribuinte de sonegar os tributos (LIMA et al., 2018).

Para o *compliance* tributário ser efetivo, existe uma corrente de pensamento que propugna não apenas a aplicação de penas, mas também um mecanismo de recompensa para o contribuinte que cumpra devidamente os ditames da legislação tributária. De um lado, o contribuinte que praticou a evasão continuaria sendo penalizado, mas também seria dado destaque para o contribuinte que cumpriu os mandamentos legais.

Nessa linha de pensamento, de que são necessários incentivos para que o *compliance* tributário seja realizado, o autor Antonio Lopo Martinez traz sugestões que merecem ser citadas:

Ante o exposto, é fundamental criar condições para premiação da boa conduta fiscal. Uma das formas efetivas de estimular o bom contribuinte é premiá-lo, recompensando aquele que, de modo reiterado, respeita a lei. A recompensa pode ser na forma de pagamento monetário direto. Pode ser proporcional ao tamanho dos tributos (isto é porcentagem de desconto), ou em extremo ser idêntico para todos os bons contribuintes. Uma recompensa obtida na mesma dimensão monetária do pagamento de tributos é provável que seja descontada pelo contribuinte como um direito e não influencie positivamente o aspecto moral da fiscalidade (*tax morale*). Entretanto uma recompensa, propositadamente diferenciada do montante tributário, tende a ser percebida como um sinal de reconhecimento. Na realidade, em termos práticos, é melhor propiciar aos bons contribuintes recompensas em termos não monetários. Ao propiciar ao bom contribuinte um acesso melhor e menos oneroso a serviços públicos, é provável que aumente o aspecto moral da fiscalidade (*tax morale*), mais que recompensas em dinheiro. Esse presente também enfatiza a relação de troca entre o contribuinte e o Estado baseado na reciprocidade. (MARTINEZ, 2014, p. 337)

No caso brasileiro, essa lógica dos incentivos para a adesão do *compliance* tributário parece ser premente, em razão do já exposto custo salgado de operacionalizar o pagamento dos tributos, ou seja, aquele custo que está vinculado não apenas ao valor do tributo em si, trata-se do aparato para conseguir pagar o tributo.

Apenas incentivar a moralidade do contribuinte sem uma contraprestação por parte da Administração Pública, traz a ideia para o contribuinte de que o *compliance* tributário na verdade é mais um custo a ser gerenciado, não um benefício, o que dificulta a sua adesão.

O mecanismo de recompensa para quem cumpre as normas tributárias, aderindo ao *compliance* tributário, se mostra como uma alternativa efetiva para lidar com os problemas da evasão tributária. Como dito, não se trata de deixar de lado as punições contra o contribuinte que intencionalmente tem comportamentos que prejudicam a sociedade, pelo contrário, o sistema de recompensa para quem cumpre o *compliance* tributário incentiva o indivíduo a não descumprir as normas, trazendo resultados positivos em sua adesão. (FALKINGER; WALTHER, 1991)

Dáí concluir-se que a adesão do *compliance* tributário é um fenômeno complexo, que necessita ser analisado com maior racionalidade para que seu cumprimento seja de fato realizado.

Em análise de estudos prévios, é possível afirmar, quanto ao *tax compliance*, que, quanto mais a Administração Pública demonstra interesse em auxiliar o particular, as informações sejam tratadas com mais transparência e haja a observação efetiva de uma capacidade contributiva possibilitando uma relação mais estreita e cooperativa com o contribuinte, em oposição às antigas posturas, que visavam apenas a penalização, existe uma tendência de que haja uma aceitação maior dos princípios do *compliance* tributário havendo uma arrecadação mais eficiente (CHRISTOPOULOS; BASTOS, 2012), embora ainda sejam necessárias mais pesquisas sobre o assunto.

Para se adotar políticas de *compliance* efetivas, é importante saber e estimar o quão grande é o desequilíbrio entre indivíduos que cumprem as normas tributárias dos que não cumprem, e a dificuldade de estimar com precisão tais dados carrega uma dificuldade ínsita por envolver não apenas um setor legal da economia, como também um setor ilegal onde os dados são ocultos (GRAETZ, 1985).

Por fim, a questão do custo do *compliance* tributário, como é perceptível, é um problema que pode dificultar sua implementação. Quando surgem mecanismos de incentivo à adesão ao *compliance* tributário, os custos acabam sendo mitigados, o que pode indicar uma maior adesão aos seus ditames. Claro que empresas de grande porte adotarão o *compliance* tributário de qualquer maneira, pois é *conditio sine qua non* para poderem atuar no mercado, mas se a intenção é diminuir a corrupção em todos os setores, desde o pequeno empresário até o grande conglomerado econômico, os dados levantados neste capítulo indicam que não apenas o medo da punição pode incentivar condutas positivas como também a retribuição de recompensas para quem age dentro do *compliance* tributário.

3.3 COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E SIGILO FISCAL OCDE

Percebe-se que, com o decorrer do tempo, não apenas em âmbito nacional, como em escala mundial, a necessidade de uma maior conformidade tributária ou, em outras palavras, uma governança tributária ética se faz necessária¹⁴. As relações, no que concerne aos tributos, tornaram-se mais complexas, e a importância de que tais receitas têm no orçamento público refletem em programas sociais, bem como na saúde do Estado como um todo, que necessita de tais verbas para cumprir suas finalidades. A ideia do tributo tendo um reflexo social salutar remete à ideia da função social do tributo, que tem como objetivo cumprir as metas constitucionais, dentre elas a mitigação das desigualdades sociais e a garantia do desenvolvimento social (RIBEIRO; GESTEIRO, 2013), para citar apenas algumas de suas finalidades.

Com um maior fluxo de dinheiro girando e fronteiras cada vez menores em razão da própria globalização, o *compliance* tributário ganha relevância não apenas em cada país onde é aplicado, como num todo, pois, se determinada nação fecha os olhos para desvios tributários como fuga de capitais de outro país para o seu, tal Estado pode estar prejudicando a economia global como um todo, sem dizer que o respeito ao *compliance* tributário permite uma equidade na forma do custeio do Estado, permitindo que todos sofram o mesmo ônus partilhando, por conseguinte, o mesmo bônus, consagrando a isonomia tributária.

As *offshores* (um dos principais mecanismos de evasão tributária) são um problema de conotação global, não sendo leviano dizer que a solução deve ser proporcional ao tamanho do problema, devendo ser também de escala global (KAYE, 2014), e um dos mecanismos para atenuar tais práticas abusivas são diplomas internacionais que cuidam e buscam entender o problema, os esforços devem ser conjuntos.

O problema da evasão fiscal ganha novos contornos, na expressão de Alceu Mauricio Junior:

¹⁴ A necessidade do *compliance* tributário é imprescindível não apenas na escala nacional, como salientado neste primeiro parágrafo, como também na escala internacional, vide a Foreign Account tax Compliance Act (FATCA), que em apertado resumo obriga a uma transparência de dados das contas bancárias de americanos, onde instituições bancárias estrangeiras devem fornecer dados, tudo com o escopo de evitar possíveis desvios tributários e o Common Reporting Standard (CRS), onde é possível a troca de informações de operações financeiras e tributárias entre países.

Facilitadas pela falta de transparência e de cooperação internacional, bem como pela competição fiscal entre os Estados, a evasão tributária e o planejamento fiscal abusivo ameaçam a capacidade dos Estados de financiarem as prestações do Estado social e efetivarem os direitos humanos, o que, além de comprometer os orçamentos públicos, abala a confiança nos governos e a sua legitimidade democrática para obter mais recursos da sociedade.(JUNIOR, 2018, p. 73)

Como a relação entre os Estados-nação e os tributos estão umbilicalmente ligados, vez que os tributos são o instrumento que mantém o Estado vivo, é importante manter um sistema tributário hígido na medida do possível, a preocupação ganha contornos internacionais, pois, no momento que um membro da comunidade internacional fecha os olhos para determinadas situações, todo a comunidade de países pode sofrer as consequências deste comportamento leniente.

Desde 2008, a comunidade internacional vem se movimentando no sentido de que as operações financeiras sejam mais transparentes em todo o mundo, e uma das finalidades que se tornaram a bandeira e o norte da citada transparência perpassa pela possibilidade do acesso de dados dos contribuintes.

Ora, o fenômeno parte da ótica internacional, tendo reflexos na lógica nacional que se transforma pouco a pouco, seja por meio de algumas decisões paradigmáticas como as do STF, em que se possibilitou o acesso de informações dos contribuintes por parte do Fisco sem a necessidade da intermediação do poder Judiciário (ADIS 2390, 2386, 2397, 2859 e RE 601.314).

Antes de tais decisões, o raciocínio que pautava a doutrina e os estudiosos de direito tributário era o sigilo de dados, que só poderia ser flexibilizado em razão de uma decisão judicial. Para melhor entendimento, reproduz-se o que está previsto na Carta Maior:

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (BRASIL, 1988).

Sobre o sigilo de dados (no qual está incluso o bancário) do contribuinte, Ricardo Lobo Torres explica a importância do princípio para sua proteção:

O sigilo bancário protege o cidadão contra a divulgação de dados seus que se encontram em poder de instituições financeiras públicas ou privadas. O sigilo fiscal é o que ampara o contribuinte contra divulgação de informações sobre a sua situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do Fisco (TORRES, 2011, p. 147).

A questão da desnecessidade da intermediação do Poder Judiciário na solicitação de dados por parte do Fisco se originou do artigo 8º da Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990, que previa, exatamente, essa ausência de verificação por parte do Estado-Juiz, da possibilidade de o Fisco acessar ou não dados que outrora eram protegidos pelo manto do sigilo:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º. (BRASIL, 1990)

Sob o ponto de vista do contribuinte, necessário dizer que, se fosse acolhida a interpretação de que o Fisco não necessita de autorização do Poder Judiciário para a verificação de dados dos contribuintes que estavam à disposição de instituições financeiras, haveria violação de uma garantia constitucional. Daí as questões de constitucionalidade que pairaram sobre a matéria. Ora, a norma é de 1990, até então, em cenário internacional, ainda não havia questionamentos a respeito da matéria do sigilo fiscal dos dados dos contribuintes, assunto que só ganharia força em 2008, conforme será explicado.

O ano de 2001 foi importante a respeito do assunto sigilo de dados dos contribuintes por trazer duas importantes leis complementares, quais sejam, a Lei Complementar nº 104/2001 e a Lei Complementar nº 105/2001, que trouxeram disposições estabelecendo parâmetros de como a informação seria adquirida pelo Fisco e sobre o possível intercâmbio que as diversas autoridades tributárias poderiam ter para o compartilhamento de informações, assunto que será detalhado a partir de agora.

Pois bem, a Lei Complementar de nº 104/2001, trouxe uma mudança no Código Tributário Nacional com o fito de prever uma troca de informações entre as autoridades tributárias de todo o território, facilitando um intercâmbio, melhorando, por conseguinte, a fiscalização:

Art. 198§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante,

mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

Mas não foi apenas essa mudança que a Lei Complementar nº 104 trouxe para o Código Tributário Nacional. O art. 199, parágrafo único, trouxe uma importante informação em um contexto de *compliance* internacional, pois, ainda que o assunto não fosse tão comentado no Brasil naquela época, possibilitou a troca de informações entre a União e Estados estrangeiros, tudo com o fito de melhorar a fiscalização e, por conseguinte, a arrecadação. Ora, a alteração consolidou-se como uma via de mão dupla, ao mesmo tempo em que o Estado brasileiro poderia requerer informações, por ventura também poderiam ser solicitadas, de seus bancos de dados, informações concernentes a determinado indivíduo ou empresa, pois o detalhamento de como seria executado esse intercâmbio de informações estaria previsto em tratados internacionais, ou convênios de caráter semelhante.

Em comentário sobre o assunto do intercâmbio de informações, Hugo de Brito Machado Segundo explica o dispositivo e arremata com sua opinião a respeito da inconstitucionalidade do dispositivo, o qual será exposto:

Pelo que se apreende do art. 198, § 1º, II e § 2º, o sigilo fiscal do contribuinte pode ser “transferido” não só para o Poder Judiciário, mediante requisição, mas também a quaisquer outras autoridades da administração pública (autoridades ambientais, policiais, de fiscalização do trabalho etc.), tudo isso independentemente de ordem judicial, o que é simplesmente absurdo. Ainda que justificável e válida a quebra de sigilo bancário levada a efeito pela LC nº105/2001, a demasiada extensão ao uso desses dados, nos termos da atual redação do art. 198 do CTN, implica violação da garantia do sigilo fiscal, sendo inconstitucional sob todos os aspectos (SEGUNDO, 2017, p. 450).

Como salientado, no mesmo ano, o Poder Executivo lançaria mão da Lei complementar 105/2001, que regularia de maneira mais pormenorizada as possibilidades de o Fisco poder acessar as informações dos contribuintes, detalhado especialmente nos art. 5º e 6º, da referida lei:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (BRASIL, 2001).

Esse detalhamento do assunto deixou claros alguns pontos. O Fisco, como um todo, seja representando União, Estados, DF ou Municípios, deveria se pautar em algumas balizas para conseguir o acesso aos dados dos contribuintes, nesse primeiro momento as informações obtidas deveriam observar escalas, por exemplo, o próprio art. 5º enuncia que valores seriam estipulados que poderiam permitir ao fisco requisitar informações ou não, bem como outros critérios que condicionariam essa análise de dados. Outro ponto importante é que a análise dos dados (leia-se tudo que possa levar a crer ou fazer comprovar que há um possível desvio, como livros, registros etc.) deveria ocorrer se houvesse um processo administrativo ou algum procedimento fiscal. Ora, o Fisco poderia ter acesso às informações, mas não de maneira indiscriminada.

Todavia, ainda que com balizas, a violação ao sigilo dos dados dos contribuintes não acalmou os ímpetos de quem deseja ver as normas com sua constitucionalidade impugnada, o que levou o questionamento ao Poder Judiciário. O recurso extraordinário nº 389.808 foi proposto justamente impugnando o vício que violaria a Constituição Federal e, por conseguinte, o direito do contribuinte de ter seu sigilo devassado apenas com autorização judicial. A questão que foi enfrentada foi justamente a possibilidade do acesso que a autoridade fiscal poderia ter aos dados dos contribuintes em instituições financeiras com a edição das Leis complementares 104 e 105 de 2001, sendo dispensável a autorização judicial, e se tal acesso violaria de fato a Constituição Federal ou não (bem como o rol de direitos ali garantidos). No caso em tela, qual seja, do Recurso extraordinário, a empresa GVA Indústria e Comércio S.A (recorrente) teria seus dados fornecidos à Receita Federal (recorrido) graças à regulamentação ora debatida, o que não era vantajoso, em sua opinião.

Os argumentos por parte da recorrente sustentavam exatamente que, embora os direitos previstos na Carta Maior não sejam absolutos, a violação do direito ao sigilo dos dados constitui um núcleo básico que, se violado, causaria diversos prejuízos se fosse autorizado tal tipo de conduta sem o crivo do Poder Judiciário. Caso esse raciocínio não fosse acolhido, a situação ensejaria a violação inclusive aos princípios do juiz natural (pois seria dispensável na hipótese) e do duplo grau de jurisdição (BRASIL, 2010).

As alegações da recorrente fazem sentido, de acordo com o raciocínio à época, pois se o sigilo de dados fosse autorizado dispensando-se a autorização judicial para tal, o poder fiscalizatório do Estado estaria indo além dos limites propugnados na própria Carta Cidadã. Ora, se o poder de autorizar foi outorgado ao Poder Judiciário pela própria

Constituição, não seria razoável suprimir essa garantia contra os desmandos estatais, simplesmente por uma lei complementar, sem dizer que, se o próprio texto da Constituição já flexibilizava a obtenção dos dados, uma lei que não tivesse o cunho equivalente a uma emenda constitucional não poderia estender e criar uma nova exceção, não previsto originalmente no texto da CF.

Ilustrando a tese vencedora à época, ou seja, de que o sigilo de dados não deveria ser violado sem autorização judicial, a autora Carolina Reis Jatobá Coelho explica os principais pontos defendidos:

O recurso extraordinário mencionado, três pilares interpretativos são desenvolvidos para se chegar à conclusão de que a RFB não estaria apta a quebrar o sigilo bancário. O primeiro é o que foi denominado pelo relator como “rigidez da Constituição”, no sentido de que ato normativo deve respeitar o que nela se insere. O segundo trata do “primado do Judiciário”, não se podendo transferir a atuação de órgão reservada exclusivamente por disposição constitucional. O terceiro argumento é a “prerrogativa de foro”, sob o qual, partindo-se da premissa de que o cidadão só pode ter o sigilo afastado ante a atuação do órgão competente, e considerando que o correntista detenha, por exemplo, prerrogativa de ser julgado criminalmente pelo STF, só a Corte poderia afastar seu sigilo, o que implica em considerar que qualquer tentativa de restrição do patrimônio pela RFB, ainda que com objetivos arrecadatários, seria caracterizada como coação política na cobrança de tributos, indo de encontro a alguns dos verbetes da Corte. (COELHO, 2015, p. 16)

O ministro Marco Aurélio, relator no recurso extraordinário 389.808, descreve com profundidade o que estava em jogo naquele momento, e qual seria a consequência, caso houvesse a possibilidade da concessão da obtenção de informações por parte da Receita Federal, sem autorização do judiciário:

As questões envolvidas na espécie são muitas. A primeira delas diz respeito à rigidez, a acarretar a supremacia, da Constituição Federal. Ato normativo abstrato autônomo há de respeitar o que nela se contém. O segundo aspecto tem ligação com o primado do Judiciário. Não se pode transferir a atuação deste, reservada com exclusividade por cláusula constitucional, a outros órgãos, sejam da administração federal, sejam da estadual, sejam da municipal. Vale notar que, nesses dois últimos patamares, também existem entidades cujo objeto, cuja destinação, assemelha-se à da Receita Federal. Admitindo-se que a Receita Federal pode ter acesso direto, por que meio for, a dados bancários de certo cidadão, dever-se-á caminhar no mesmo sentido, por coerência sistêmica, para idêntico poder às Receitas estadual e municipal. A terceira questão a ser considerada concerne à denominada prerrogativa de foro. Detendo-a o cidadão, só pode ter o sigilo afastado ante a atuação, fundamentada, do órgão Judiciário competente, mas até aqui, segundo o acórdão impugnado mediante este extraordinário, ombreiam, em despropósito insuplantável, o Judiciário e a Receita Federal. Em síntese: ainda que o correntista goze da prerrogativa de ser

julgado criminalmente pelo Supremo, este sim autorizado constitucionalmente a quebrar-lhe o sigilo de dados bancários, a Receita poderá fazê-lo, não para efeitos criminais, mas de cobrança de tributos, fato que revelará verdadeira coação política na cobrança de tributos, a contrariar jurisprudência sedimentada. (BRASIL, 2010, p. 228)

A consequência do julgamento assinalado foi a de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo que permitia à Receita Federal obter os dados concernentes ao sigilo de dados bancários, sem a autorização do judiciário. Porém, embora a decisão do pleno, por 5x4, declarasse a inconstitucionalidade da medida, as questões a respeito do assunto ainda não haviam sido superadas, o que permitiu novamente a apreciação do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto.

Internacionalmente falando, as discussões a respeito do sigilo fiscal na seara internacional estavam cada vez mais amadurecidas, o que inclusive possibilitou que o sigilo bancário fosse cada vez mais atenuado, principalmente pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em razão da aprovação do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA – ou, traduzindo, como Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras). O que também pode ter contribuído para a mudança de posicionamento que o STF passaria a ter quando enfrentasse novamente a questão do sigilo de dados.

Kioyshi Harada, a respeito do sigilo bancário, expressa as posições do STJ e do STF, incluindo a flexibilização que diversos países do globo estão tendo quanto ao dito sigilo:

Tanto o STJ como o STF consideram o sigilo bancário como espécie do direito à privacidade que a Constituição consagra no art. 5º, X, porém, que não se trata de um direito absoluto, razão pela qual pode ser rompido diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, sempre mediante a intermediação de um órgão imparcial, que é o Poder Judiciário. De fato, a flexibilização do sigilo bancário, por recomendação da OCDE, já é uma tendência mundial a fim de combater o narcotráfico, a lavagem de dinheiro e outros crimes. Até a Suíça, país que tradicionalmente vinha utilizando o sigilo bancário como forma de atrair capitais, está abrandando a sua legislação. O certo é que em uma conjuntura onde o volume de dinheiro proveniente de tráfico de drogas chega a 3% do PIB mundial, segundo as estatísticas da ONU, não podemos falar em sigilo absoluto, de sorte a servir de manto protetor dos contrabandistas, dos fraudadores do fisco e dos criminosos de colarinho branco.

Como dito, a mudança internacional pode ter influenciado a manifestação dos pareceres dos ministros do STF, o que culminou com a mudança de paradigma. Enquanto em 2010, o pleno havia reconhecido que a norma que permitia o intercâmbio de dados

sem a autorização do judiciário era maculada com o vício da inconstitucionalidade, tal realidade não passou a predominar, vide o novo posicionamento assumido pela egrégia corte, quando do julgamento da ADIS 2386, 2390, 2397, 2859 e do RE 601.314 (ressalte-se que o julgamento desses casos foi conjunto), onde foi constatado que a Lei complementar 105/2001, foi declarada constitucional, não havendo afronta aos princípios constitucionais do sigilo, vez que a administração pública não poderia divulgar as ditas informações, pois ainda estariam sob o manto do sigilo, e que haveria apenas a transferência do dever do sigilo bancário para a órbita da administração estatal.

O Ministro Dias Toffoli expressou o novo posicionamento do STF quando do enfrentamento da possível inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar 105/2001, expressando a intenção e a defesa da constitucionalidade da norma, para, dentre outros fins, evitar que haja desvios de comportamento tributário e sonegações, extrai-se parte de seu voto:

O entendimento aqui defendido é corroborado pelo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) mencionado acima, que atestou que o cruzamento de informações é um dos principais responsáveis pela queda da sonegação, o que confirma a imprescindibilidade da aplicação das normas ora questionadas. Ressalta-se, ainda, que o acesso às informações bancárias pela Administração é relevante não só para coibir os casos de sonegação fiscal, mas também para o combate às organizações criminosas, às fraudes do comércio exterior e às condutas caracterizadoras de concorrência desleal (BRASIL, 2016, p. 21).

A preocupação é legítima, com o cruzamento de informações sem o óbice e a burocratização do Poder Judiciário, apurar possíveis fraudes seria muito mais fácil e célere.

Porém, o voto do citado Ministro deixa claro que a intenção da mudança de posicionamentos também tinha o enfoque de dar forma aos compromissos internacionais que o Brasil já havia assumido:

Atente-se que o Brasil assumiu compromissos internacionais relativos à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras para fins tributários e de combate à movimentação de dinheiro de origem ilegal no mundo. Com efeito, o Brasil é membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), órgão criado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos (OCDE) no âmbito das ações voltadas ao combate à concorrência fiscal danosa gerada pelos paraísos fiscais. Os motivos que levaram à criação do órgão remontam à elaboração pela OCDE, em 1988, do relatório denominado “Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue”. Esse relatório especificou as práticas observadas em determinados países que poderiam ser vistas como

indícios de concorrência fiscal prejudicial, constando dentre elas a ausência de transparência e a restrição à obtenção de informações em nome do contribuinte (BRASIL, 2016, p. 22).

Do exposto, percebe-se que a preocupação do sigilo de dados na esfera internacional tem reflexos em solo nacional, daí a mudança de paradigma. A construção do raciocínio evoluiu a ponto de que, em um primeiro momento, a inconstitucionalidade foi declarada, para posteriormente ser plenamente aceita no ordenamento, a intenção do julgador da leitura do voto permanece traduzindo uma vontade de que a norma tributária seja cumprida não apenas nacional como internacionalmente e, para tal, esforços coletivos devem ser empreendidos. Naturalmente, se o Brasil se compromete internacionalmente com uma postura firme, a resolução da demanda declarando a constitucionalidade do dispositivo vem em bom momento, pois resolve o problema também em âmbito nacional. Há uma tendência de uniformização na troca de dados fiscais entre países, com o objetivo de reduzir ou extirpar atos que violam as leis tributárias; logo, para haver transparência dentro do próprio país, a troca de informações entre instituições financeiras e Administração Pública é uma decorrência natural (BRASIL, 2016).

Tathiane Piscitelli explica a mudança de entendimento e a importância de sua adesão pelo STF, em suas palavras:

Se em 2001, quando foram publicadas as LCs 104 e 105, ainda não havia debate suficiente para a implementação do intercâmbio entre países, é possível dizer que hoje, mais de 15 anos depois, o Supremo tem uma posição que pode ser tida como consolidada no sentido da permissão do acesso direto ao Fisco, e a comunidade internacional possui instrumentos jurídicos eficazes de troca de informações. A importância do tema se revela clara no contexto da busca mais efetiva da capacidade contributiva, mas não se limita a ela. Na mesma medida em que o descortinamento das operações financeiras assegura uma tributação mais equânime, também garante a ausência de impunidade para aqueles que se utilizam do sistema financeiro ou para cometer ou para dar continuidade a crimes - sejam eles típicos dessa estrutura, como lavagem e evasão de divisas, sejam delitos outros, como corrupção, tráfico de drogas, exploração sexual etc. Daí, portanto a crescente relevância do tema e o acerto do Brasil de reagir positivamente às iniciativas internacionais (PISCITELLI, 2018, p. 29).

A FATCA nasceu em 2010, fruto de questionamentos sobre o sigilo fiscal e de até onde seria possível debater a respeito do assunto, porém, se a análise se aprofundar um pouco mais no aspecto da origem de tal legislação, é possível encontrar traços de insatisfação popular que remetem à crise financeira de 2008, quando acabou sendo perceptível que americanos com muito dinheiro não estavam pagando o devido tributo

em razão de um planejamento tributário que beneficiava tal situação, havendo uma forte pressão eleitoral para mudar esse cenário (MCGILL, 2013), naturalmente com menos tributos sendo arrecadados. A dificuldade para lidar com uma crise financeira com as proporções da de 2008 seria muito difícil, daí a ideia da FATCA facilitar a fiscalização valorizando o *compliance* tributário.

A respeito da FATCA, Ana Claudia Akie Utumi propugna com clareza o ideário dos Estados Unidos ao estabelecer o *compliance* tributário para todos os países que mantêm relações negociais com o país norte-americano, e a punição inicial caso as instituições financeiras não cumprissem o FATCA:

As instituições que não cumprissem essa obrigação estariam sujeitas à tributação de 30% nos EUA sobre todos os pagamentos que viessem de fonte americana, não importando se se tratavam de renda ou não. Muito embora os EUA pretendessem ver o FATCA implementado a partir de 2012, vários foram os adiamentos, justamente porque, na maioria dos países, como é o caso do Brasil, as instituições financeiras não tem autoridade para fornecer informações para qualquer um que não seja o governo e órgãos governamentais locais, em face de suas leis de sigilo de dados. Além disso, diversos países passaram a exigir a contrapartida para o fomento das informações solicitadas. Por conta disso, os EUA desenvolveram dois modelos de acordo com os países (IGA Intergovernmental Agreement) o chamado Modelo 1, no qual as autoridades governamentais assumiam a responsabilidade de coletar as informações necessárias e repassa-las aos EUA, com ou sem reciprocidade (no caso do Brasil, há reciprocidade); e o Modelo 2, no qual o governo de um determinado país autoriza as instituições financeiras de seu país a fornecerem informações para os EUA diretamente (UTUMI, 2018, p. 37).

Como dito, embora sua origem remeta a 2008, a FATCA entrou de fato na legislação americana em 2010, constando especificamente do Título 5 da lei chamada *Hiring Incentives to Restore Employment Act* (PUBLIC LAW 117-147, 2010).

Resumidamente, esse diploma que influenciou como aconteceriam as relações de *compliance* tributário na esfera internacional e, que como visto, também mudou o paradigma do STF, no tocante ao próprio *compliance* interno, prevê que instituições financeiras que não sejam americanas devem fornecer dados de pessoas americanas que mantêm ativos fora dos Estados Unidos, ou de pessoas americanas que indiretamente controlam as operações financeiras, ainda que não sejam portadoras desses dados (MCGILL, 2013). Ora, a transparência quando do fornecimento dos dados para a Administração Pública Americana é visível, pois o intento é garantir uma isonomia tributária, diminuindo desvios de conduta.

Os questionamentos no tocante à elisão e à evasão fiscal, duas figuras que são constantemente confundidas, também existem na realidade americana, de um lado, a elisão fiscal é o planejamento tributário lícito, em que o contribuinte, lançando mão de meios legais e éticos, diminui sua tributação observando os requisitos da lei, a evasão; por outro lado, é quando o contribuinte objetiva, precipuamente, violar o direito (entenda-se inclusive os princípios constitucionais, bem como a legislação infraconstitucional), com a finalidade de reduzir seu tributo conhecido também como planejamento tributário agressivo.

Luciano Amaro torna clara a ideia da diferença entre a elisão e a evasão fiscal:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo (AMARO, 2014, p. 238).

O objetivo da FATCA é exatamente o de deter a evasão tributária (*tax evasion*) por americanos e, em um contexto global, reduzir a evasão tributária como um todo, pois se estima que a tributação americana é uma das mais altas no mundo ocidental, sendo previsível que o indivíduo que sofrerá a tributação, tenderá a esconder fatos que permitiriam ser tributados (MCGILL, 2013).

A estrutura tributária, como qualquer outra, não é granítica, ou seja, está sujeita a mudanças com o decorrer do tempo, inclusive às interpretações de uma mesma situação. Logo, o que era tido como um planejamento tributário lícito ontem, amanhã poderá ser considerado como uma evasão tributária flagrante. O paradigma, como já dito, que deu impulso à criação da FATCA foi a crise de 2008, mudando opiniões a respeito de situações que ocorriam normalmente até aquela data.

Em termos de evolução da legislação internacional, o avanço que a FATCA trouxe é de uma extensão não antes vista, pois as instituições financeiras acabam por atuar como intermediárias, auxiliando o fisco de diversos países para que a tributação ocorra, porém o aperfeiçoamento deste papel ainda está e continua ocorrendo, havendo cada vez mais um consenso global de que o papel das informações fornecidas pelas instituições financeiras é imprescindível e salutar, havendo tais mecanismos para coibir os desvios e os planejamentos tributários abusivos, isso é uma forma de pressionar o contribuinte a agir de acordo com o *compliance* tributário.

Junto da FATCA, há um diploma internacional que dá corpo para o *compliance* tributário ser realizado de maneira mais detalhada, qual seja, Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária incorporada na legislação brasileira através do Decreto Nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, no preâmbulo da citada convenção percebe-se a motivação que tornou o ideário consolidado:

Considerando que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços – conquanto largamente benéfico em si mesmo – veio aumentar as **possibilidades de elisão e evasão fiscal**, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades tributárias;

Congratulando-se com todos os esforços desenvolvidos ao longo dos últimos anos, em nível internacional, quer a título bilateral quer a título multilateral, para combater a evasão e a elisão fiscais;

Considerando a necessidade da coordenação de **esforços** entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria de tributos de qualquer espécie, **assegurando** ao mesmo tempo a **proteção adequada dos direitos dos contribuintes** (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Ora, ao mesmo tempo em que a troca de informações é salutar para todos os Estados envolvidos que se tornaram signatários da convenção, pois possibilita um maior controle tributário, o disposto ao longo das linhas que fundamenta o referido Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, também tem uma conotação de proteger o contribuinte que não se utiliza de tais práticas. Se todos devem custear o Estado por meio de tributos, e há contribuintes que não praticam ilícitos tributários, a conta acaba ficando mais pesada para esses do que para os que desviam sua cota tributária. Nesse sentido, o *compliance* tributário acaba por garantir a própria isonomia tributária¹⁵, uma vez que todos devem contribuir conforme suas possibilidades fáticas e jurídicas.

Para aprimorar ainda mais a experiência de troca de informações internacionais relativas aos dados dos contribuintes, foi criado um padrão a ser seguido pelos países quando do momento de tal intercâmbio de dados, a padronização das trocas seria feita por meio de um relatório chamado *Common Reporting Standards* (CRS), importante salientar que a inovação desse relatório vai um passo além do contido no FATCA, pois permite

¹⁵ Trata-se de isonomia, pois ambos os contribuintes, tanto o que não cumpre a obrigação tributária quanto aquele que a cumpre, legalmente devem cumprir, portanto, quando o Estado-nação busca mitigar e investigar os contribuintes que não cumprem seus deveres tributários, está penalizando o que corrompe a lógica tributária, o que fará com que: ou o indivíduo deixe de tomar tais práticas e se coadune com o comportamento dos demais contribuintes ou, caso opte por persistir na ilicitude, pagará proporcionalmente pelos seus atos, refletindo em penalização pecuniária e tributação maior.

que mais dados sejam trocados entre países. Nas palavras de Ana Claudia Akie Utumi sobre o instituto:

Diferentemente do FATCA, o padrão para troca de informações sobre o CRS estabelece a obrigação de informar não apenas as contas e investimentos financeiros em nome do próprio contribuinte, mas também investimentos feitos por intermédio de empresas, fundos de investimento, estruturas fiduciárias (*trusts* ou fundações), sociedades despersonificadas (*partnerships*), contratos de seguro etc. Assim as **informações trocadas sob o CRS são muito mais abrangentes** que aquelas trocadas sob o FATCA, que até aqui somente se basearam nas contas detidas diretamente pelos contribuintes, e não indiretamente. (UTUMI, 2017, p. 40, grifo nosso.)

O *Common Reporting Standard* foi desenvolvido justamente para facilitar e padronizar a troca de informações, sendo resultado das discussões realizadas no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE ou OECD do inglês), possibilitando uma melhor troca de informações e que tais trocas fossem automáticas com outros países, observados os requisitos que as possibilitassem.

O pano de fundo que incentivou e possibilitou a criação do CRS foi a busca por uma transparência fiscal internacional, permitindo que a autoridade fiscalizadora exerça com mais recursos seu papel. Em 2014, a OCDE, junto aos países do G20, bem como à União Europeia, buscou criar um instrumento que possibilitasse a diminuição da evasão fiscal e, ao mesmo tempo, diminuísse a complexidade e o custo de uma fiscalização ambiciosa, criando padrões que fossem seguidos para potencializar a eficiência no combate aos desvios tributários, facilitando ainda mais a troca automática de informações. Tais padrões foram adotados por mais de 100 países, que representam uma grande parcela da comunidade internacional, ressalte-se que tais países aderiram (ou estão em processo de adesão) aos padrões que possibilitam a troca automática de informações (OECD, 2018).

O sigilo de dados tende a ser mitigado, conforme foi explicitado, em razão do intenso combate à evasão fiscal e aos problemas oriundos da falta de arrecadação tributária que é sentida não apenas pelo Brasil, como em uma escala internacional, surgindo desse problema a necessidade do combate à evasão em um plano global.

Combater os problemas oriundos da falta de arrecadação não pode ser apenas um ato isolado por parte de determinado país, sendo necessária uma ação conjunta, e o sigilo de dados é peça fundamental para que o combate seja implementado e aprimorado. Porém, de outro lado, existe a questão dos padrões mínimos à proteção dos direitos

fundamentais do contribuinte que devem ser garantidos, sob pena de haver um avanço grande em uma área e o recrudescimento em outras (ALMEIDA; MOSTAÇO, 2017).

Um caminho interessante para se trilhar é o em que a relação entre o fisco e o contribuinte fosse harmônica e amistosa, onde fosse adotado um *compliance* tributário cooperativo, permitindo um equilíbrio entre as partes.

É perceptível um esforço da comunidade internacional para reduzir a evasão fiscal, com tais medidas é possível que haja uma redução inicial dos desvios tributários. Porém, apenas a colaboração no tocante aos dados, sem uma adesão plena da comunidade internacional, cria buracos, onde será possível enxergar brechas e, por conseguinte, fraudar a lei tributária por meio de outras formas de corrupção.

É elogiável a medida, porém, para ela ser completamente efetiva, é necessário que toda a comunidade internacional manifeste adesão na troca e fornecimento de dados do contribuinte, não que apenas isso extirpará as fraudes corruptivas ligadas aos tributos, pois novos questionamentos surgirão (limite da intervenção estatal e da possibilidade de se acessar os dados do contribuinte).

A tendência mundial do *compliance* tributário é um caminho inexorável e negá-lo seria negar uma tendência à qual não é possível se opor, como visto, pelos interesses internacionais de arrecadação e pelos problemas da falta de recursos tributários oriundos de abusos tributários incessantes ao longo do tempo, não apenas em território nacional, como internacionalmente. Embora, de um ponto de vista ético e constitucional, seja salutar a adesão ao *compliance* tributário, ainda há problemas na sua devida implementação. Naturalmente, um fenômeno tão complexo demanda estudos ainda mais profundos para o devido entendimento do assunto. O *compliance* tributário, porém, não se limita apenas às formas tecidas nesta dissertação, o assunto é dinâmico, entretanto, a contribuição deste trabalho para aumentar o debate acadêmico é imprescindível. Questionar institutos que prometem melhorar um problema anterior é papel do acadêmico, apenas os elogios incessantes a algo que ainda não foi completamente implementado é temerário. Com as análises que foram feitas, espera-se que o assunto seja cada vez mais debatido tornando, o tema inteligível e plenamente aplicável em solo brasileiro.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, conclui-se que o assunto corrupção e *compliance* são de extrema importância para a atualidade tanto nacional quanto internacional, vez que a complexidade do sistema tributário permite novas formas do contribuinte desviar-se das obrigações tributárias, por isso, o *compliance* mostra-se como imprescindível para permitir que o fisco consiga arrecadar e penalizar os contribuintes que optem por tomarem medidas jurídicas condenáveis. Como o Estado necessita carear tributos para o seu funcionamento, naturalmente esses custos não podem ser suportados apenas por aqueles que pagam o devido imposto, nesse aspecto, o *compliance* tributário demonstra um viés de isonomia, pois todos terão que pagar, guardadas as devidas proporções, pela máquina estatal, que tem como fito trazer o bem-estar coletivo.

Inicialmente, foram abordados temas conexos que remetem, de alguma forma, ao *compliance* tributário. Justifica-se essa abordagem, primeiramente, para a matéria central ser mais facilmente compreendida, sendo necessário o despojamento de preciosismos.

O primeiro capítulo tratou especificamente da corrupção, englobando as múltiplas conceituações possíveis, as causas desse mal que assola grande parte dos países, seja em maior ou menor escala, bem como as implicações, ou seja, os resultados advindos da própria corrupção. Das bibliografias analisadas, percebe-se que ambos os temas, *compliance* e corrupção, andam de mãos dadas, pois a preocupação com a ética, principalmente das pessoas jurídicas, só começou a ser levada mais a sério com os incessantes escândalos de corrupção que afloraram em solo americano, envolvendo transnacionais e funcionários públicos americanos e estrangeiros, o que propiciou, naquela época, o germen e a preocupação com programas de *compliance* que facilitariam a fiscalização por parte do Estado, e outorgariam um bônus para as pessoas jurídicas que praticassem as políticas de *compliance* e ética.

A relação, como frisado, da corrupção e do *compliance* é coisa praticamente indissociável. Somente é possível falar no desenvolvimento e na preocupação com o *compliance* graças aos escândalos anteriores de corrupção que afetavam não apenas os países envolvidos, pois as relações começavam a ser globais.

No capítulo 2, a intenção foi tornar claro qual é o sentido da expressão *compliance*, tendo sido abordada, em específico, a definição do termo, o surgimento do *compliance*, o seu uso no plano internacional (como forma de combate a corrupção) e o *compliance* em solo nacional. A escolha de abordar o *compliance* gênero, antes de abordar o *compliance*

tributário (espécie) se faz necessário para aclarar e melhorar o entendimento de ambos. Ora, como dito, a corrupção influenciou e potencializou a expansão dos programas de *compliance*, todavia, no início das discussões, ainda não havia subdivisões específicas que tratavam da prevenção da corrupção em determinada seara. Portanto, percebe-se uma evolução de raciocínios, em um primeiro momento havia caos e muita corrupção em empresas transnacionais, em um segundo momento, as autoridades governamentais preocupadas com tal situação trouxeram como resposta o *compliance* e, em um terceiro momento, surgiram as especificações do *compliance*, podendo se subdividir em tantas áreas quanto necessário. Daí a escolha de abordar primeiro o gênero, *compliance* tradicional, para analisar posteriormente uma espécie, qual seja o *compliance* tributário (*tax compliance*).

Como as formas de corrupção são limitadas apenas à criatividade de quem decide pôr em prática seus ideais, naturalmente, a divisão do *compliance* em outras espécies era um fenômeno esperado e, como seria uma tarefa extremamente cansativa abordar todas as espécies de *compliance* existentes (o que inclusive não impede de novas modalidades estarem nascendo no exato momento em que a discussão aqui é proposta), sendo que o objetivo do trabalho é tratar especificamente do *compliance* tributário, a opção metodológica permite essa abordagem.

Por fim, no capítulo 3, a discussão gira em torno do *compliance* e o direito tributário brasileiro, capítulo no qual foi abordada, dentre outros tópicos, a conceituação e a utilidade do *compliance* tributário, os custos envolvidos na operação que permitem o uso de tais técnicas e as questões concernentes ao sigilo fiscal no plano internacional, que acabaria por influenciar as decisões da Corte Suprema brasileira.

A lógica desse capítulo, se pauta pelo seguinte ideal: o *compliance* tributário pode ser salutar para o fisco e para o contribuinte, porém, quanto custa implementar essa lógica que permite trazer probidade às diversas atividades negociais? Foram abordadas experiências estrangeiras que apontam os possíveis custos para fazer um paralelo com a realidade brasileira. Também foi abordada uma questão relevante que pode influenciar na adesão ou não do *compliance* tributário, qual seja, a transição de raciocínios do sigilo de dados do contribuinte em que o Supremo Tribunal Federal permitiu que o fisco tenha acesso aos dados sem a necessidade de autorização do Poder Judiciário. Tal posicionamento tem uma forte influência internacional, conforme foi tecido ao longo da pesquisa. A questão do sigilo de dados internacionalmente vem sendo mitigada, pois o caráter de um sigilo absoluto permite fraudes de toda espécie, e em razão de

compromissos internacionais, a relativização do sigilo para a órbita do fisco nacional mostrou-se salutar.

A questão da atenuação do sigilo de dados é debatida principalmente pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em razão da aprovação do *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* e da padronização de um relatório para a troca de informações entre países, com o intento de aprimorar o *compliance* tributário o *Common Reporting Standards (CRS)*.

Conclui-se que a tendência da adoção do *compliance* tributário é um processo gradativo e que tende a ser cada vez mais aderido, não apenas por países, como pelas próprias pessoas, sejam jurídicas, sejam físicas. A experiência e o uso do instituto podem trazer benefícios para o Estado, que terá uma maior disposição de recursos para usar para o bem comum, uma vez que o uso do *compliance* tende a fazer com que a arrecadação suba. Porém, vislumbram-se alguns problemas advindos dessa nova realidade que o *compliance* tributário permite.

Internacionalmente, percebe-se que há esse movimento de adesão ao *compliance* tributário, porém quando falamos em escala nacional, seria razoável o custo de todo esse mecanismo que envolve recursos humanos, aparato tecnológico, bem como as horas gastas para pagar o tributo? Ou seria mais interessante a violação da legislação tributária em determinados aspectos? Somente o tempo dirá como o Brasil, como um todo, adotar as políticas de *compliance* tributário. A adesão pelos particulares será vista com bons olhos e não como mais um custo a ser somado ao custo Brasil? Como dito, a discussão em território nacional deve ser ainda mais amadurecida e debatida.

Fato é que, independentemente do querer do contribuinte, o fisco já tem em mãos o acesso aos seus dados sem a necessidade do crivo do Poder Judiciário, o que indiretamente obriga o contribuinte, caso não queira ser penalizado, a adotar o *compliance*, ainda que de forma forçada, porém os resultados dessa relação, ainda serão vistos no futuro. Ou seja, teoricamente o *compliance* tributário no Brasil pode ser salutar, porém, as consequências de sua implementação só serão vistas com um maior esclarecimento conforme a prática for sendo mais utilizada.

A pesquisa aqui elaborada aponta inicialmente que alguns contribuintes, em especial aqueles que a Receita Federal tende a fiscalizar mais, adotarão o *compliance* tributário, sob pena de sofrerem sanções financeiras. Ou seja, a intenção de que o *compliance* tributário seja aderido de forma voluntária cai por terra, pois o contribuinte

adotará as medidas de conformidade tributária principalmente para manter-se em atividade e não sofrer pesadas sanções financeiras.

Conclui-se também que o custo do *compliance* tributário será computado nos custos tributários da pessoa jurídica, não tendo, nesse primeiro momento, políticas que incentivem o contribuinte a aderi-lo, com exceção da penalidade do seu não cumprimento.

Por fim, o pequeno e médio empresário tendem a não adotar o *compliance* tributário, principalmente pelo seu custo e complexidade de implementação, além do desconhecimento da própria legislação tributária. Ora, se a conformidade com as leis tributárias tem o viés de melhorar a arrecadação e trazer isonomia para o contribuinte, e somente as grandes empresas é que cumprirão o *compliance* tributário, em razão da consequência sancionatória financeira, o *compliance* tributário atingirá somente parte das pessoas jurídicas e físicas.

Apesar das conclusões tecidas, o tema demanda um maior aprofundamento e dedicação, tendo em vista que está em constante mudança tanto em âmbito nacional quanto internacionalmente, sendo imprescindível um maior detalhamento em estudos posteriores.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, Claudio Weber. Percepções pantanosas - A dificuldade de medir a corrupção. *Novos estudos - CEBRAP*, n. 73, p. 33-37, nov. 2005.
- ACKERMAN, Susan Rose. *Corruption and Government - causes, consequences and reform*. UK: Cambridge University Press, 1999.
- ACKERMAN, Susan Rose. *International Handbook on the Economics of Corruption*. Northampton: Edward Elgar, 2006.
- ACKERMAN, Susan Rose. Political corruption and democracy. *Connecticut Journal of International Law*, v. 14, n. 2, p. 363-378, set. 1999.
- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. 2015. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento) - Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo.
- AIDT, Toke S. Economic analysis of corruption: a survey. *The Economic Journal*, v. 113, n. 491, p.632-652, nov. 2003.
- AIDT, Toke; DUTTA, Jayasri; SENA, Vania. Governance regimes, corruption and growth: theory and evidence. *Journal of Comparative Economics*, n. 36, p. 195-220, out. 2008.[
- ALBERDI, Galo Bilbao. Corrupción y política. *Revista Crítica*, Madrid, n. 989, p. 61-65, 2014.
- ALM, James. Tax compliance and Administration. In: HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A (eds). *Handbook on taxation*. New York: Routledge, p. 741-768, 1999.
- ALM, James; JACKSON, Betty R; MCKEE, Michael. Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, v. 5, n. 1, p. 107-114, marc.1992.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; MOSTAÇO, Gabriel Marques. Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 12, n. 2, p. 173-2017, dez. 2017.
- ALMOND, Michael A; SYFERT, Scott D. Beyond compliance: corruption, corporate responsibility and ethical standards in the New Global Economy. *North Carolina Journal of international law and commercial regulation*, n. 2, v. 22, p. 389-447, dez. 1997.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDERSSON, Staffan; HEYWOOD, Paul M. The politics of perception: use and abuse of transparency international's approach to measuring corruption. *Political Studies*, v. 57, p. 746-767, jan. 2009.

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, v. 36, n. 2, p. 818-860, jun. 1998

ASHFORTH, Blake E; ANAND, Vikas. The normalization of Corruption in organizations. *Research in Organization Behavior*, v. 25, p. 1-52, jan. 2003.

BARNEY; Jay B; HANSEN, Mark H. Trustworthiness as a source of competitive advantage. *Strategic Management Journal*. v. 15, p. 175-190, dez. 1994.

BENTZEN, Jeanet Sinding. How bad is corruption? Cross-country evidence of the impact of corruption on Economic prosperity. *Review of Development Economics*, v. 16, p. 167-184, fev. 2012.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: an economic approach. *The Journal of Political Economy*, v.76, p. 169-217, mar. 1968.

BERGMAN, Marcelo; NEVAREZ, Armando. ¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento. *Política y Gobierno*, México, v.12, n.1, p. 9-40, 2005.

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos?. *Revista contabilidade e finanças*, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio. 2002.

BRASIL. *BACEN Resolução nº 2.554 de 1998*. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1998/pdf/res_2554_v3_P.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Código de ética da Magistratura*. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/publicacoes/codigo-de-etica-da-magistratura>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Decreto nº 4.410 de 7 de outubro de 2002* - Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, com reserva para o art. XI, parágrafo 1o, inciso "c". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018

BRASIL. *Decreto nº 5.687 de 31 de janeiro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Decreto Nº 8.842, de 29 de agosto de 2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/decreto-no-8-842-de-29-de-agosto-de-2016>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2001/leicomplementar-105-10-janeiro-2001-355754-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8021.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. *Lei nº 12.846 de 1 de agosto de 2013* - Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em:

BRASIL. *Lei nº 13.303 de 30 de junho de 2016* - Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm>. Acesso em:

BRASIL. *Lei nº 9.613 de 3 de março de 1998* - Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9613.htm>. Acesso em: 1 nov. 2018

BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização 2018 - Receita Federal*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. Receita Federal - Declaração de Arusha. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/pt/pdf/about-us/legal-instruments/declarations/arusha_declaration_revised_portuguese.pdf?la=fr>. Acesso em: 1 nov. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 389.808*, Recorrente: G.V.A Indústria e Comércio S/A, Recorrido: União, Paraná, 15. dez. 2010, p. 218-279. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.390*, requerentes: Partido Social Liberal - PSL, e Confederação Nacional da Indústria, relator: Ministro Dias Toffoli, Distrito Federal, 04 nov 2016, p. 1-32. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI2390.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

BREI, Zani Andrade. A corrupção: causas, consequências e soluções para o problema. *Revista de Administração Pública*, v. 30, n. 3, p. 103-115, dez. 1996..

BROADMAN, Harry G; RECANATINI, Francesca. Corruption and Policy: back to the roots. *Policy Reform*, v. 5, p. 37-49, out. 2002.

CARVALHO, José Murilo de. Passado, presente e futuro da corrupção brasileira. In: AVRITZER, Leonardo. et al. *Corrupção ensaios e críticas*. 2. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 200-205.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CEREN, João Pedro; CARMO, Valter Moura. Lei anticorrupção brasileira e chilena: desafios no combate à corrupção. *Revista da Faculdade de Direito - UFPR*, Curitiba, v. 63, n. 3, p.37-60, dez. 2018.

CHRISTENSEN, John. The hidden trillions: secrecy, corruption, and the offshore interface. *Crime Law and Social Change*, v. 57, p. 325-343, abr. 2012.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico Silva. Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil. *Revista Discente Direito GV*, São Paulo, v.1, n.2, p.11-30, ago. 2012.

CLARK, Giovani. O Fetiche das leis. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. Belo horizonte, n. 45, p. 175-181, dez. 2004.

CLAYTON, Mona. Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente. In: DEL DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno Carneiro; AYRES, Carlos Henrique da Silva (coord). *Temas de anticorrupção & compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 149-165.

CLOTFELTER, Charles T. Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, v. 65, n. 3, aug. 1983.

COELHO, Cláudio Carneiro Bezerra Pinto. Compliance na Administração Pública: uma necessidade para o Brasil. *Revista de Direito da Faculdade Guanambi*, n.1, v. 3, p. 75-95. julh. 2016.

COELHO, Carolina Reis Jatobá. Sigilo bancário e governança global: a incorporação do FATCA (Foreign account tax compliance act) no ordenamento jurídico brasileiro diante

do impacto regulatório internacional. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília, v.1, n.2, p.83-122, jul. 2015.

Convenção da OCDE contra o suborno transnacional - relatório 2016. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/articulacao-internacional/convencao-da-ocde/arquivos/cartilha-ocde-2016.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

DAMANIA, Richard; FREDRIKSSON, Per G; MANI, Muthukumara. The Persistence of corruption and regulatory *compliance* failures: theory and evidence. *Public Choice*, v. 121, p. 363-390, dez. 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIRLIK, Arif. The Postcolonial Aura: Third World Criticism in the Age of Global Capitalism. *Chicago Journals - Critical Inquiry*, v. 20, n. 2, p. 328-356 dez. 1994.

DZHUMASHEV, Ratbek. Corruption and growth: the role of governance, public spending, and economic development. *Economic Modelling*, n. 37, p. 202-215, nov. 2013.

ELFFERS, Henk; WEIGEL, Russel H; HESSING, Dick J. The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior. *Journal of Economic Psychology*, v. 8, n. 3, p. 311-337, set. 1987.

FALKINGER, Josef; WALTHER, Herbet. Reward Versus Penalties: on a New Policy against tax evasion. *Public Finance Review*, v. 19, p. 67-79, jan. 1991.

FIGUEIREDO, Luciano Raposo. A corrupção no Brasil Colônia. In: AVRITZER, Leonardo. et al. *Corrupção ensaios e críticas*. 2. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 174-179.

FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. *Revista Opinião Pública*, Campinas, v. 15, n. 2, p. 386-421, nov. 2009.

FILGUEIRAS, Fernando. *Corrupção, democracia e legitimidade*. Belo Horizonte: UFMG, 2008.

FILHO, Joaquim Rubens Fontes; PICOLIN, Lidice Meireles. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas e limitações. *Revista de Administração Pública - RAP*, n. 42, p. 1163-1188, dez. 2008.

FILHO, José Maria Dias. A tributação na era da Responsabilidade fiscal: desafios e estratégias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 5, n.3, p.58-71, dez. 2011.

FORTINI, Cristiana; SHERMAM, Ariane. Governança corporativa e medidas preventivas contra a corrupção na Administração Pública: um enfoque à luz da lei 13.303 de 2016. *Revista de Direito da Administração Pública - Universidade Federal Fluminense*, n. 1, v. 2, p. 176-187, jan. 2016.

FRANZONI, Luigi Alberto. Tax evasion and tax *compliance*. In: BOUCKAERT, B; GEEST, G de; ELGARD, Edward (eds). *Encyclopedia of Law and Economics*. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1271168>. Acesso em: 1 nov. 2018.

FRIEDRICH, Carl J. *The pathology of politics: violence, betrayal corruption, secrecy and propaganda*. New York: Harper & Row, 1972.

FRIEDRICH; Carl J. Corruption Concepts in Historical Perspective. In: HEIDENHEIMER, Arnold J; JOHNSTON, Michael (eds). *Political corruption: concepts and contexts*. 3. ed. United States of America: Transaction Publishers, 2007.

GABARDO, Emerson; CASTELLA, Gabriel Morettini. A nova lei anticorrupção e a importância do *compliance* para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. *Revista A&C de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo horizonte, n. 60, v. 15, p. 129-147, abr. 2015.

GAMBETTA, Diego. Mafia: the price of distrust. In: GAMBETTA, Diego (ed). *Trust: Making and breaking cooperative relations*. Oxford: Department of Sociology, 2000, p. 158-175.

GANTZ, David. A. Globalizing Sanctions against foreign bribery: the emergence of a new international legal consensus. *Northwestern Journal of International Law & Business*, v. 18, p. 457-497, dez. 1997.

GARCÍA, Borja Pareja. El tax *compliance* y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, Espanha, n. 12, p.152-165, 2018.

GERBER, J. Jensen. *Encyclopedia of White-Collar Crime*. Westport: Greenwood Press, 2007.

GETZ, Kathleen A; VOLKEMA, Roger J. Culture, Perceived corruption and economics - a model of predictors and outcomes. *Business & Society*, v. 40, n. 1, p. 7-30, marc. 2001

GIDDENS, Anthony. *Mundo em descontrolo*. 6. ed. Rio de Janeiro: Record, 2007.

GLYNN, Patrick; KOBIN, Stephen J; NAÍM, MOISÉS. The globalization of corruption. In: ELLIOT, Kimberly Ann (edit). *Corruption and the global economy*, Washington: Institute for International Economics, 1997.

GODWIN, Michael. Compliance costs - the cost of paying tax. *Omega*, v. 6, n. 5, p. 389-398, 1998.

GOEL, RAJEEV K; NELSON, Michael A. Corruption and government size: A disaggregated analysis. *Department of Economics, Illinois State University*. Disponível em: <http://projects.iq.harvard.edu/files/gov2126/files/goelnelson_1998.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2018.

GRAETZ, Michael J. The economics of tax compliance: fact and fantasy. *National Tax Journal*, v. 38, n. 3, p.355-363, set. 1985.

GRANDE, Antonio. ¿Es la corrupción algo nuevo? ¿es la corrupción algo malo?. *Revista Crítica*, Madrid, n. 989, p. 61-65, 2014.

GRAY, Cheryl W; KAUFMAN, Daniel. *Corruption and Development - World Bank 1998*. Disponível em: <<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11545>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

GREENE, Bernard W. Toward a Definition of the Term Third World. *Boston College Third World Law Journal*, Boston, v. 1, n. 1, p. 13-36, abr. 1980.

GREGORY, Robert. Accountability, responsibility and corruption: managing the public production process. In: DIXON, Chan. *The state under contract*. Wellington: Bridget Williams Books, 1995, p.1-16.

GUNDLACH, Erich; PALDAM, Martin. The transition of corruption: From poverty to honesty. *Kiel Working Paper* n. 1411, p. 1-9, março. 2008.

HADFIELD, Gillian K. Weighing the value of vagueness: an economic perspective on precision in the law. *California Law Review*, v. 82, , p. 541-554, maio. 1994.

HAMPTON, Mark P. Where currents meet: The offshore interface between corruption, offshore finance centres and Economic Development. *IDS Bulletin*, v. 27, n. 2, p. 78-87, abr. 1996.

HANLON, Michelle; MAYDEW, Edward. L; THORNOCK, Jacob R. Taking the long way home: U.S. Tax evasion and offshore investments in U.S. Equity and Debt Markets. *The Journal of Finance* 70, n.1, p. 257-287, jan. 2015.

HARADA, Kioyshi. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HELLMAN, Deborah. Defining Corruption and Constitutionalizing Democracy. *Michigan Law Review*, v. 11, n. 8, Michigan, p. 1385-1422, jun. 2013.

HUSTED, Bryan W. Wealth, Culture, and Corruption. *Journal of International Business Studies*. Online, v. 30, n. 2, p. 339-359, jun. 1999.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOFFMAN, Taylor Morgan. The Future of Offshore Tax Havens. *Chicago Journal of International Law*, Chicago, v.2, n. 2, p. 511-520, set. 2001.

IQUIAPAZA, Robert; AMARAL, Hudson. Reflections on the Impact of Corruption on Economic Development: a literature review in the Brazilian Economy. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, n. 1818, p. 1-14, jan. 2007.

Internal Revenue Service - 2018. Overview—*Abusive Tax Schemes*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/overview-abusive-tax-schemes>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

JAMESON, Frederic. *Third-World Literature in the Era of Multinational capitalism*. *Duke University Press*, Durham,, n. 15, p.66-88, set. 1986.

JOHNSTON, Michael. What can be done about entrenched corruption?. In: PLESKOVIC, Boris; STIGLITZ, Joseph (eds). *World Bank Conference on Development Economics. United States of America: World Bank*, 1997.

JOHNSTON, Michael. The new corruption rankings: implications for analysis and reform. *International Political Science*, 2000. Disponível em: <<http://departments.colgate.edu/polisci/papers/mjohnston/originals/JohnstonIPSA2000.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018

JUNIOR, Alceu Mauricio. Governança global da tributação e os tratados internacionais de cooperação e transparência fiscal. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza, n. 23, p. 54-82, jul. 2018.

KAYE; Tracy A. Innovations in the war on tax evasion. *Brigham Young University Law Review*, v. 2014, Provo, p. 363-414, mai. 2014.

KAUFMANN, Daniel; KRAAY, Aart; MASTRUZZI, Massimo. Measuring Corruption: Myths and Realities - *World Bank Group. Africa Region Findings & Good Practice Infobriefs*, n. 273, abr. 2007.

KLITGAARD, Robert. Subverting corruption. *Finance and Development*, v. 37, p. 39-50, jun. 2000.

KRAWIEC, Kimeberly D. Cosmetic *compliance* and the failure of negotiated governance. *Washington University law review - Issue 2 - after the sarbanes-oxley act: the future of the mandatory disclosure system*, v. 81, p. 486-544, jan. 2003.

LAMBSDORFF, Johann Graf. Causes and consequences of corruption: What do we know from a cross-section of countries?. In: ACKERMAN, Susan Rose (edit). *International Handbook on the Economics of Corruption*. Yale: Yale University, 2006.

LAMBSDORFF, Johann Graf; CORNELIUS, Peter. *Corruption, Foreign Investment and Growth*. The Africa Competitiveness Report 2000/2001 - World Economic Forum. Oxford: Oxford University Press, 2000.

LEONHARDT, Roberta Danelon; MOTA, Guilherme D'Almeida. Compliance ambiental: um importante instrumento para a consolidação da sustentabilidade ambiental corporativa. *Cadernos FGV Projetos - compliance, gestão e cultura corporativa*, Rio de Janeiro, n. 28 , v. 11, p. 132-145. , nov. 2016.

LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira de. et al. A influência das multas fiscais na arrecadação do Estado à luz da teoria da utilidade esperada e da concepção da curva de

laffer. *Revista de Administração, contabilidade e economia da FUNDACE*, Ribeirão Preto, v. 9, n.1, p.14-30, mai. 2018.

LOPES, Cidália Maria da Mota. Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: breve revisão da literatura. *Argumentum - Revista de Direito*, n. 13, p. 17-38, dez. 2012.

LOPES, Cidália Maria Mota; SAMPAIO, Maria de Fatima Rodrigues Cravo. As medidas fiscais ambientais e os custos de complexidade do sistema fiscal. In: *IX Congresso Brasileiro de Custos*, 2002 São Paulo. Artigo. São Paulo: 2002, p. 2-16

MACHADO, Fernando Moreno. Desestatização e privatização no Brasil. *Revista Digital de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 99-119, 2015.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Caderno Finanças Públicas*, Brasília, n. 14, p. 327-342, dez. 2014.

MAURO, Paolo. Corruption and growth. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 110, p. 681-712, aug. 1995.

MAURO, Paolo. Corruption: causes, consequences and agenda for further research. *Finance & Development*. Disponível em: <http://conferences.wcfia.harvard.edu/sites/projects.iq.harvard.edu/files/gov2126/files/mauro_1998.pdf>. Acesso em:

MAURO, Paolo. Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics*, v. 69, p. 263-279, jan. 1998.

McADAMS, Richard H; NADLER, Janice. Coordinating in the shadow of the law: two contextualized tests of the focal point theory of legal *compliance*. *Law & Society Review*, Massachusetts n. 4, v. 42, p. 865-898, dez. 2008.

MCGILL, Ross K. *US Withholding Tax Practical Implications of QI and FATCA*. UK: Palgrave macmillan, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELTZER, Allan H; RICHARD, Scott F. A rational theory of the size of government. *The Journal of Political Economy*, v. 89, p. 914-927, out. 1981

MENDONÇA, Renata. Três anos após início da Copa, 'elefantes brancos' servem até de escola para reduzir prejuízos - BBC. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-40226673>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

MIOTO, Ricardo. *Isenção tributária no Brasil chega a R\$ 170 bilhões por ano* - Folha de São Paulo. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/06/1295806-isencao-tributaria-no-brasil-chega-a-r-170-bilhoes-por-ano.shtml>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

- MIRANDA, Rubens Augusto de; AMARAL, Hudson Fernandes. Governança corporativa e gestão socialmente responsável em empresas estatais. *Revista de Administração Pública - RAP*, Rio de Janeiro, n. 45, p. 1069-1094., jul. 2011.
- MIYOSHI, Roberto Kazuo. *Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo*. 2011. (Programa de Pós-Graduação em controladoria e contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto) - Universidade de São Paulo USP.
- MOCAN, Naci. What determines corruption? international evidence from micro data. *National Bureau of Economic Research*, n. 1046, p. 1-49, abr. 2004.
- MOTTA, Rodrigo Patto Sá. Corrupção no Brasil Republicano. In: AVRITZER, Leonardo. et al. *Corrupção ensaios e críticas*. 2. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 206-212.
- MURPHY, Kristina. Regulating more effectively: The Relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance. *Centre for tax system integrity*, n. 71, p. 1-34, jun. 2005 .
- NAM, Binh Tran. et al. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from australia. *National Tax Journal* ,v. 43, n. 2, p. 229-252, jun. 2000
- NEVES, Marcelo. Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder. *Revista Informação Legislativa*, n. 132, p.321-330, dez. 1996.
- NOGUEIRA, Italo. *Desconto dado por Sérgio Cabral a empresas do Rio tramitou ' a jato' Folha de São Paulo*. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/06/1892129-desconto-dado-por-sergio-cabral-a-empresas-do-rio-tramitou-a-jato.shtml>>. Acesso em: 1 nov. 2018.
- NYE, Joseph S. Corruption and Political development: a cost-benefit analysis. *American Political Science Review*, n. 61, p. 417-427, jun. 1967.
- OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook*. 2. ed. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.
- PAGOTTO, Leopoldo. Esforços globais anticorrupção e seus reflexos no Brasil. In: DEL DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno Carneiro; AYRES, Carlos Henrique da Silva (coord). *Temas de anticorrupção & compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 21-43.
- PARDO, Italo (ed). *Between Morality and the Law - Corruption, Anthropology and Comparative Society*. New York: Routledge, 2004.

PIERPOINT, Peter. The Psychic costs of Tax Compliance: nature and implications for policy. In: *VI Simposio Plymouth PolyTechnic Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales- Universidad Complutense*, 1987 Madrid. Artigo. Madrid: Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales, 1987, p. 1-17.

PINHO, Clóvis Alberto Bertolini; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Corrupção e *compliance* nas empresas públicas e sociedades de economia mista: racionalidade das disposições da lei de Empresas Estatais (Lei nº 13.303/2016). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 1, v. 277, p. 241-272. jan.2018.

PISCITELLI, Tathiane. Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda vemos ir?. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord); BRITTO, Lucas Galvão de; DIAS, Karem Jureidini. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 17-34.

PUBLIC LAW 111-147 - *The Hiring Incentives to Restore Employment Act Mar. 18, 2010*. Disponível em: <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

RAGAZZO, Carlos; LIMA, João Marcelo. O *compliance* concorrencial no Brasil. *Cadernos FGV Projetos - compliance, gestão e cultura corporativa*, Rio de Janeiro, n. 28, v. 11, p. 161-177. nov. 2016,

REHREN, Alfredo. Clientelismo político, corrupção y reforma del Estado en Chile. *Comisión de Reforma del Estado del Centro de Estudios Públicos*, Chile, n. 305, p. 129-164, jun. 2000.

RIBEIRO, Isolda Lins. Patrimonialismo e personalismo: a gênese das práticas de corrupção no Brasil. In: *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI...* Fortaleza: CONPEDI, 2010. p. 8411-8427.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. In: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (coord). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: VidaEconómica, 2013, p. 201-216.

ROTHSTEIN, Bo. Corruption and social trust: why the fish rots from the head down. *Social research*, n.4, v. 80, p. 1009-1032., ago. 2013.

SANDFORD, Cedric. Administrative and Compliance Costs of Taxation. In: *ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

SANDHOLTZ, Wayne; GRAY, Mark M. *International integration and national corruption. International Organization 57*, Cambridge, set. 2003, p. 761-800.

SCHWARCZ, Lilia Moritz. Corrupção no Brasil Império. In: AVRITZER, Leonardo. et al. *Corrupção: ensaios e críticas*. 2. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 191-199.

- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- SHEPHERD, Geoffrey; VALENCIA, Sofia. Modernizando a administração pública na América Latina: problemas comuns sem soluções fáceis. *Revista do Serviço Público*, n. 3, v. 120, p. 103-129 dez. 1996.
- SHIHATA, Ibrahim F. I. The Role of law in business development. *Fordham International Law Journal*, New York, v. 20, p. 1577-1588, dez. 1996.
- SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves. Economia Política da Corrupção: Um ensaio crítico. *Núcleo de Pesquisas e Publicações EAESP/FGV*, São Paulo, n. 3, p. 1-101, ago. 1995.
- SIMMONS, Beth A. International law and state behavior: commitment and *compliance* in international monetary affairs. *American Political Science Review*, Berkeley, n. 4, v. 94, p. 819-835., dez. 2000,
- SOUTO, Ana Belén Fernández; GESTAL, Montserrat Vázquez; CASTELO, José Pita. La percepción e imagen pública de los paraísos fiscales en España. *Innovar*, v. 28, n. 68, p. 39-50, jun. 2018.
- SPENCER-OATEY, H. *What is culture? A compilation of quotations*. GlobalPAD Core Concepts. Disponível em: <https://warwick.ac.uk/fac/soc/al/globalpad/openhouse/interculturalskills_old/global_pa_d_-_what_is_culture.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2018.
- SPONQUIADO, Luciana Pacífico de Araújo. Intercâmbio de informações fiscais: o uso de soft law na evolução da transparência tributária internacional. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fabio da Silva (dir); MAGALHÃES, Maria Manuela (coord). *Derecho, gobernanza e innovación: dilemas jurídicas de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar*. Portugal: Universidade Portucalense, 2017, p. 102-108.
- STEILDLMIEIER, P. Gift giving, bribery and corruption: ethical management of business relationships in China. *Journal of Business Ethics*, Dordrech, v. 20, n. 2, p. 121-132, jun. 1999.
- STOLLE, Cristiane; JUNIOR, Moacir Manoel Rodrigues. Fatores determinantes do retorno à conformidade fiscal: um estudo em fiscalizações do imposto sobre serviço - ISS. In: *XVIII USP international conference in accounting, 2018* São Paulo. Artigo. São Paulo: USP, 2018, p. 1-20
- STUCKE, Maurice E. In search of Effective Ethics & Compliance Programs. University of Tennessee Legal Studies Research - *The Journal of Corporation Law*, n. 4, v. 39, p. 769-832, dez. 2014.
- SUNDFELD, Carlos Ari; SOUZA, Rodrigo Pagani de. Licitação nas Estatais: levando a natureza empresarial a sério. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 245, p. 13-30, jan. 2007.

SUNG, Hung-En. Democracy and political corruption: A cross-national comparison. *Crime, Law & Social change*, Holanda, n. 41, p.179-194, 2004.

SVENSSON, Jakob. Eight questions about corruption. *Journal of Economic Perspectives*, v. 19, n. 3, p. 19-42, jun. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 147.

TANZI, Vito. Corruption around the world - causes, consequences, scope and cures. *International Monetary Fund Staff Papers*, v. 45, n. 4, p. 559-594, dez. 1998

The International Federation of Accountants 2017. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/iesba-staff-questions-and-answers-responding-non-compliance-laws-regulations>>. Acesso: 3 jun. 2018.

TENENBLAT, Fabio. Limitar o acesso ao poder judiciário para ampliar o acesso à justiça. *Revista CEJ*, Brasília, n. 52, p. 23-55, jan. 2011.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Índice de Percepção da Corrupção 2017*. Disponível em: <<https://www.ipc.transparenciainternacional.org.br/>>. Acesso em:

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Perguntas frequentes*. Disponível em: <<https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/perguntas-frequentes/>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

TREISMAN, Daniel. What have we learned about the causes of corruption from ten years of cross-national empirical research. *Annual Review of Political Science*, v. 10, p. 211-244, out. 2007.

TREVIÑO, Linda Klebe; BROWN, Michael E. Managing to be ethical: Debunkin five business ethic myths. *Academy of Management Executive*, n. 2, v. 18, dez. 2004, p. 69-81.

USLANER, Eric M. *Inequality and corruption*. In: MAVROTAS, George; SHORROCKS, Anthony . Advancing Development (edit). *Core Themes in Global Economics*. New York: United Nations University, 2007, p. 100-122

USLANER, Eric M. *Trust and corruption*. Annual Meeting of the American Political Science Association - Boston. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.568.9243&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

UNITED STATES SENTENCING COMMISSSION. *Chapter eight- sentencing of organizations*. Disponível em: <<https://www.ussc.gov/guidelines/2015-guidelines-manual/2015-chapter-8>>. Acesso em: 1 ago. 2018.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Transparência fiscal e *compliance*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord); BRITTO, Lucas Galvão de; DIAS, Karem Jureidini. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p.35-50.

VAAL, Albert de; EBBEN, Wouter. Institutions and the relation between corruption and economic growth. *Review of Development Economics*, v. 15, p.108-123, fev. 2011.

VIEIRA, Antonio. *Literatura brasileira - textos literários - Sermão do bom ladrão - 1655*. Disponível em:
<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/fs000025pdf.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

VERHEZEN, Peter. *Gifts, corruption, philanthropy: the ambiguity of gift practices in business*. Peter Lang AG: Alemanha, 1960.

YOU, Jong-Sung; KHAGRAM, Sanjeev. Inequality and corruption. *American Sociological Review*, v. 70, n. 1, fev. 2005.

WEAVER, Gary R; TREVIÑO, Linda Klebe. The role of human resources in ethics/*compliance* management a fairness perspective. *Pergamon Human Resource Management Review*, v. 11, p. 113-134, spring. 2001.

WEDEL, Janine R. Rethinking corruption in an Age of ambiguity. *Annual Review of Law and Social Science*, Online, v. 8, p. 453-498, 2012. Disponível em:
<http://janinewedel.info/Rethinking_Corruption_2012.pdf>. Acesso em 1 nov. 2018.

WELLNER, Philip A. Effective *compliance* programs and corporate criminal prosecutions. *CARDOZO Law review*, Nova York, n. 1, v. 27, p. 497-528., jan. 2006.

WORLD BANK. *Doing Business 2018 - Brazil*. Disponível em:
<<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

WRAITH, Ronald; SIMPKINS, Edgar. *Corruption in developing countries*. New York: Routledge, 2014.