

BOOKS AND RECORDS: A CONTABILIDADE NO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Tatiana Maschietto Pucinelli

Advogada. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Administração de Empresas na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Participou do Programa de *Compliance* pelo Legal Ethics and Compliance (LEC).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) 3 Lei Anticorrupção e *compliance* 4 *Compliance* tributário 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este trabalho trata de questões envolvendo o *compliance* tributário. Tal assunto, relevante na atualidade, denota a imediata necessidade de adoção ou revisão dos programas de *compliance*, com destaque aos mecanismos de registros e controles contábeis internos, sendo crescente a busca nacional e internacional pela integridade e segurança das informações. O efetivo *compliance*, além de afastar possíveis sanções, pode agregar valor às empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA). *Compliance* tributário.

1 INTRODUÇÃO

Indubitável é a necessidade da reforma de estrutura, de conceitos e de cultura do modo de se fazer negócios. Padrões que, no passado, não eram colocados à mesa no momento de avaliar uma transação comercial, hoje em dia são considerados como critérios fundamentais e necessários para sua concretização.

Contratos entre particulares são redigidos de modo a exigir transparência no negócio. Em editais de concorrência pública, tais como de licitação, ou até mesmo em contratos públicos, é cada vez mais comum a existência de cláusulas que exijam a integridade da empresa contratada.

O *compliance*, tema em voga nos últimos anos, para além da definição "estar em conformidade", é essência ética das empresas e ferramenta aliada à estratégia

da governança corporativa. Isso porque o *compliance*, em última análise, é instrumento interno para que as empresas possam garantir a execução de seus negócios de modo íntegro e seguro.

A ferramenta *compliance* pode ser aplicada em várias instâncias, permeando a esfera da administração tributária, dos controles contábeis e fiscais e, até mesmo, da governança corporativa, ética e boas práticas. Para sua concretização, há elementos essenciais tais como manuais, políticas e procedimentos para orientar e disciplinar ações e comportamentos, além de controles internos para prevenir, detectar e monitorar os possíveis riscos.

Nessa seara, é notório o movimento nacional e internacional para controle das transações financeiras e operacionais, frente à crescente necessidade de combate a atos ilícitos e vantagens indevidas. Acordos são firmados entre as nações para que o cumprimento de medidas seja efetivo.

Quando se fala em *boas práticas* e *transparência*, para alguns, isso pode significar a adoção de mecanismos robustos e efetivos de integridade, combate à corrupção; e, para outros, a regularidade tributária e fiscal. Assim, o presente artigo tratará da importância de adoção e/ou atualização dos mecanismos de *compliance* nessas instâncias, além de destacar sua íntima conexão com os registros contábeis.

2 FOREIGN CORRUPT PRACTICES ACT (FCPA)

A legislação norte-americana *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA¹), primeira lei que trata sobre anticorrupção editada no mundo, é dividida em dois grandes temas: (i) antissuborno – com sanções e fiscalização a cargo do *Department of Justice* (DOJ); e, (ii) contabilidade – com sanções e fiscalização a cargo da *Securities and Exchange Commission* (SEC).

Especificamente em relação às disposições contábeis, há expressa previsão legal de que todos aqueles subordinados ao FCPA deverão elaborar os registros contábeis de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente, além de criar controles contábeis internos que assegurem a confiabilidade das transações. Assim dispõe:

(A) preparar e manter livros contábeis, registros e contas que, com um nível razoável de detalhe, reflitam de forma completa e precisa as transações e as disposições dos ativos do emissor; e

1. Disponível em: <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-portuguese.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

(B) criar e manter um sistema interno de controles contábeis, suficiente para fornecer garantias razoáveis de que

(i) as transações sejam executadas de acordo com a autorização geral ou específica da direção da empresa;

(ii) as transações sejam registradas conforme necessário para (I) permitir o preparo de demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos ou quaisquer outros critérios aplicáveis a tais demonstrações e (II) manter uma prestação de contas dos ativos;

(iii) o acesso aos ativos seja permitido somente de acordo com a autorização geral ou específica da direção da empresa; e

(iv) o registro de prestação de contas dos ativos seja comparado com os ativos existentes a intervalos razoáveis e que as medidas apropriadas sejam tomadas com respeito a quaisquer diferenças.

Tamanho a importância de demonstrar, controlar e registrar as informações contábeis (*books and records*) que a SEC, juntamente com o DOJ, publicou o *Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act*², ou seja, o Guia de Recursos para Prática de Corrupção para Estrangeiros, em que há capítulo específico sobre os registros contábeis. O guia aponta que os registros contábeis detalhados e transparentes podem, por exemplo, detectar pagamentos de propina, pois esses são comumente revestidos de transações legítimas, tais como comissão, consultoria, despesas de marketing, despesas com viagens e entretenimento ou, até mesmo, brindes e doações.

O FCPA é conhecido por sua ampla jurisdição. Isso porque, de modo geral, a legislação norte-americana é aplicável a qualquer sujeito que seja considerado norte-americano, quer seja pessoa física ou jurídica, além de empresas, nacionais ou estrangeiras, que tenham seus papéis negociados na bolsa de valores de Nova Iorque ou que, de alguma forma, tenham conduzido seus negócios na jurisdição norte-americana. Assim, empresas brasileiras tais com Petrobras, JBS e Odebrecht sujeitam-se ao FCPA.

As sanções previstas pelo FCPA, em caso de descumprimento das normas, como a prática de suborno e atos fraudulentos, são severas e com elevado valor. Em regra, as penalidades podem atingir até duas vezes o benefício obtido ou pretendido, com multa de até US\$ 2.000.000,00 (dois milhões de dólares) aplicáveis às empresas e prisão de até 5 (cinco) anos e multa de até US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares) para os diretores, acionistas e agentes.

2. Disponível em: <<https://www.sec.gov/spotlight/fcpa/fcpa-resource-guide.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Já em relação à violação das regras contábeis, as empresas poderão sofrer sanções de até US\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de dólares) e os indivíduos estarão sujeitos a prisão de até 20 (vinte) anos e multa de até US\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de dólares). Importante destacar que, dependendo da análise fática, as penalidades poderão atingir até duas vezes o benefício obtido ou pretendido³.

Assim, é de salutar importância que os registros, as informações e os controles contábeis sejam adequados e precisos, de modo a refletir, com confiabilidade, a realidade das transações. A adoção de procedimentos e controles internos mostra-se como medida preventiva de *compliance* para detecção, mitigação e monitoramento dos riscos, visando a manter a empresa em conduta íntegra, e, ao mesmo tempo, afastar a ocorrência de atos lesivos com a aplicação de elevadas multas.

3 LEI ANTICORRUPÇÃO E *COMPLIANCE*

O Brasil, além de atender ao FCPA, é signatário de diversos instrumentos internacionais que visam ao combate a atos corruptos. Dentre eles, há o Pacto Global das Nações Unidas⁴, bem como a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, que foi concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997 e ratificada pelo Brasil em 15 de junho de 2000, tendo sido promulgada pelo Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000⁵.

O Pacto Global das Nações Unidas, em seu Princípio 10º, prevê que *as empresas devem combater a corrupção em todas as suas formas, inclusive extorsão e propina*. Já a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, orientada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu **Guia de Boas Práticas sobre Controles Internos, Ética e Compliance**, de 18 de outubro de 2010⁶, prevê no item 7 como boa prática:

3. Disponível em <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-portuguese.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2019.

4. Disponível em: <https://www.unglobalcompact.org/Languages/portuguese/dez_principios.html>. Acesso em: 2 set. 2019.

5. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

6. Disponível em: <<http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/44884389.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

[...] um sistema de procedimentos financeiros e contábeis, incluindo um sistema de controles internos, razoavelmente projetado para assegurar a manutenção de livros, registros e contas justos e precisos, para assegurar que eles não possam ser usados para fins de suborno estrangeiro ou ocultar tais subornos (tradução livre).

Ratificando os acordos internacionalmente assumidos, em agosto de 2013 foi publicada a legislação brasileira acerca do combate à corrupção. A Lei n. 12.846⁷, mais conhecida como "Lei Anticorrupção", ou "Lei da Empresa Limpa", que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Em linhas gerais, a Lei Anticorrupção pode ser aplicada a toda e qualquer empresa, independentemente do modo de organização ou modelo societário, em decorrência de atos lesivos à administração pública. Entendem-se por lesivos os atos que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra os princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim como definido no artigo 5º.

Em caso de ocorrência de atos lesivos, a legislação prevê a responsabilização administrativa com a aplicação de multas que variam de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício e, em caso de impossibilidade de adoção desse critério, a fixação de multa de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais). Também, no âmbito administrativo, poderá a empresa ser penalizada com a publicação extraordinária da decisão condenatória no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) e no Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP⁸).

Sem afastar a punição administrativa, poderá também a empresa ser responsabilizada na esfera judicial com a pena de perdimento de bens, direitos ou valores, suspensão ou interdição parcial das atividades, a dissolução compulsória da personalidade jurídica e, ainda, com a proibição de receber incentivos, subsídios, doações, empréstimos ou subvenções de órgãos ou entidades públicas

7. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

8. Art. 6º Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:

I – multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e

II – publicação extraordinária da decisão condenatória [...]

§ 4º Na hipótese do inciso I do *caput*, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo de 1 (um) a 5 (cinco) anos⁹.

Com o intuito de prevenir atos lesivos, além de preservar o patrimônio, a imagem e a reputação das empresas, a própria Lei Anticorrupção indicou como metodologia de detecção, remediação e monitoramento de riscos a adoção de programa de *compliance*, tendo como mecanismos o uso de código de ética e de conduta, canais de denúncia, controles e políticas internas, auditoria interna, dentre outros elementos. Não apenas isso. A verificação de existência de programa de *compliance* efetivo será critério decisório no momento de aplicação das penalidades administrativas, com a redução da multa¹⁰.

Mais especificamente sobre controles internos, o Decreto n. 8.420, de 2015¹¹, que regulamenta a Lei Anticorrupção, em seu capítulo IV, trata do programa de integridade, comumente denominado de *compliance*. De acordo com o artigo 41 do referido Decreto, consiste o programa de integridade:

[...] no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva dos códigos de

9. Art. 18. Na esfera administrativa, a responsabilidade da pessoa jurídica não afasta a possibilidade de sua responsabilização na esfera judicial.

Art. 19. Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

I – perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II – suspensão ou interdição parcial de suas atividades;

III – dissolução compulsória da pessoa jurídica;

IV – proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos.

10. Art. 18. Do resultado da soma dos fatores do art. 17 serão subtraídos os valores correspondentes aos seguintes percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos:

I – um por cento no caso de não consumação da infração;

II – um e meio por cento no caso de comprovação de ressarcimento pela pessoa jurídica dos danos a que tenha dado causa;

III – um por cento a um e meio por cento para o grau de colaboração da pessoa jurídica com a investigação ou a apuração do ato lesivo, independentemente do acordo de leniência;

IV – dois por cento no caso de comunicação espontânea pela pessoa jurídica antes da instauração do PAR acerca da ocorrência do ato lesivo; e

V – um por cento a quatro por cento para comprovação de a pessoa jurídica possuir e aplicar um programa de integridade, conforme os parâmetros estabelecidos no Capítulo IV.

11. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Em outras palavras, o programa de integridade nada mais é do que o conjunto de mecanismos internos às empresas para prevenir, detectar e punir fraudes e atos de corrupção. Como método de avaliação, o próprio Decreto elenca os critérios mínimos necessários para a efetividade do programa de integridade, dentre eles, a adoção de "registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica" e "controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica"¹².

Nesse diapasão, é notória a grande importância dos registros contábeis conformes, íntegros e transparentes. A adequação dos mecanismos e os controles específicos que atendam à Lei Anticorrupção são fundamentais para o bom desenvolvimento e adequação de programas de *compliance* efetivos. Procedimentos e controles internos que traduzam o registro fidedigno das operações comerciais e transações financeiras, com a detecção, remediação e monitoramento de riscos, para além das boas práticas, são obrigações legais das empresas brasileiras.

4 COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Em tempos de celeridade nas transações e na fiscalização, além da busca efetiva pela transparência e conformidade, o assunto *compliance* tributário é posto em destaque. Assim como aplicado no âmbito da Lei Anticorrupção e do

12. Art. 42. Para fins do disposto no § 4º do art. 5º, o programa de integridade será avaliado, quanto a sua existência e aplicação, de acordo com os seguintes parâmetros:

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

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

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

IV – treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;

V – análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;

VI – registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;

VII – controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;

VIII – procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor

FCPA, quando analisada sob a ótica tributária, a terminologia pode ser compreendida pela gestão de controles internos para cumprimento das obrigações principais e acessórias, para a transmissão com qualidade das informações financeiras, reduzindo os riscos e os custos frente à fiscalização e à autuação do Fisco.

Atualmente, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED¹³), instituído em 2007, também conhecido pela sua função de "Big Brother Fiscal", tem papel fundamental na demonstração da transparência, da conformidade e da integridade patrimonial da empresa, especialmente nos seus vieses tributário e contábil.

Isso porque seu foco é a promoção da integração entre os Fiscos federal, estaduais e municipais, com a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; a racionalização e a uniformização das obrigações acessórias; além de tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica¹⁴.

Sabe-se que as autoridades tributárias utilizam tecnologias avançadas para a detecção da movimentação financeira das empresas, proporcionando célere identificação dos tributos devidos e dos ilícitos tributários cometidos. As informações são compartilhadas entre os Fiscos, uma vez que elas são disponibilizadas de modo integrado, uniformizado e automático por intermédio das obrigações acessórias eletrônicas cumpridas pelos contribuintes.

público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;

IX – independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;

X – canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciante de boa-fé;

XI – medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;

XII – procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;

XIII – diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

XIV – verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;

XV – monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei n. 12.846, de 2013; e

XVI – transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.

13. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

14. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Nesse contexto, foi publicado recentemente o Ajuste SINIEF 08, de 2019¹⁵, alterando o Ajuste SINIEF 02, de 2009, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Desse modo, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), possibilitou o amplo acesso às informações fiscais e contábeis contidas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos contribuintes, independentemente do local da operação ou da prestação relativo ao ICMS. Ficará a cargo do SPED a criação de sistema capaz de gerir e processar as informações, devendo a medida entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2020. Nestes termos:

§ 3º Em obediência ao que dispõe a cláusula décima quarta do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, fica assegurado às administrações tributárias das unidades federadas o acesso irrestrito às informações contidas na EFD, independentemente do local da operação ou da prestação relativo ao ICMS.

§ 4º O Ambiente Nacional do SPED será o responsável pela criação de sistema automatizado para processar os requerimentos de informações, bem como pela transmissão dos dados solicitados da unidade federada solicitante.

§ 5º A administração tributária da unidade federada que solicitar informações da EFD de contribuintes domiciliados em outras unidades federadas deverá apresentar requerimento de informações ao responsável pela transmissão das informações solicitadas, instruído com ordem de fiscalização.

§ 6º A ordem de fiscalização, que estará limitada às informações de apenas um contribuinte e suas filiais por requerimento, deverá conter especificação completa do contribuinte objeto da fiscalização e o período a ser fiscalizado, além de outras informações que delimitem de forma precisa as informações solicitadas.

§ 7º O responsável pelas informações deverá atender à solicitação no prazo de 10 (dez) dias úteis.

A nova "Era de Transparência Fiscal" já é realidade. Todas as informações contidas no SPED Fiscal das empresas estarão à disposição dos Fiscos estaduais, sem depender do local em que o contribuinte estiver estabelecido. Entretanto, embora haja a previsão para a troca e acesso às informações dos contribuintes, possibilitando aos Fiscos a fiscalização dos tributos¹⁶, é discutível

15. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2019/ajuste-sinieff-08-19>>. Acesso em: 2 set. 2019.

16. Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

o limite material para a sua efetivação, tal como a aplicabilidade da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD¹⁷).

Ainda no âmbito de troca de informações dos contribuintes, há o Tema 990 do Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, que trata sobre a possibilidade de compartilhamento de dados fiscais e bancários obtidos pela Receita Federal do Brasil com o Ministério Público, independentemente de autorização judicial¹⁸.

De mesmo modo, o *Habeas Corpus* 234.857¹⁹, hoje sobrestado pelo Tema 990/STF, reabre a discussão sobre a possibilidade de órgão interministerial, além daqueles listados na legislação do SPED, solicitar, sem prévia autorização judicial, documentos sigilosos diretamente à Receita Federal.

Pode-se também verificar a possibilidade de troca de informações em âmbito internacional. O G-20 juntamente com a OCDE estabeleceram novos padrões internacionais com a instituição da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal²⁰.

O objetivo central da medida é a busca pela transparência e conformidade das transações, além de controle dos comportamentos e harmonização de padrões. Consequência imediata é a eficiência na assistência administrativa tributária entre os países que aderiram às convenções, possibilitando a fiscalização mútua e, quando couber, o auxílio na cobrança de tributos.

Além dos esforços do G-20, os Estados Unidos da América instituíram o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA²¹), com o intuito de coletar informações de contribuintes norte-americanos que possuam atividade financeira no exterior. Em 2007, o Brasil assinou com os EUA o *Tax Information Exchange*

17. Art. 7º O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: [...]

III – pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei; [...]

18. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5213056&numeroProcesso=1055941&classeProcesso=RE&numeroTema=990#>>. Acesso em: 2 set. 2019.

19. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201200418097&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 2 set. 2019.

20. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

21. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Agreement (TIEA), internalizado pelo Decreto n. 8.003, de 2003²², objetivando a troca de informações tributárias.

Esse cenário, com busca pela conformidade e transparência, viabilizada principalmente pelas relações intergovernamentais estreitas e colaboração dos contribuintes para regularização das informações, possibilitou a ampliação do conhecimento pelas autoridades tributárias das operações em sua totalidade, de modo a prevenir fraudes e incrementar a arrecadação.

A grande abrangência de acesso às informações fiscais e contábeis, de forma irrestrita e pouco regulada, torna necessária a adoção de procedimentos e controles capazes de detectar, mitigar e controlar os riscos inerentes. Isso porque, não apenas o Fisco, com sua intenção de fiscalizar e autuar possíveis inadimplências e irregularidades, mas também outros órgãos públicos, tais como o Ministério Público, titular dos procedimentos de investigações criminais, têm interesse nos dados transmitidos eletronicamente.

O *compliance* tributário deve incluir a reavaliação dos controles internos para a elaboração das demonstrações financeiras, com a identificação e a avaliação de riscos, bem como o monitoramento e a prevenção, feitos pela revisão dos procedimentos de governança corporativa e pela aplicação, de forma efetiva, do programa de integridade.

Por esse motivo, além da gestão e da prevenção de riscos frente a ilícitos tributários passíveis de autuação pelo Fisco, o *compliance* tributário deverá abarcar a análise contábil que traduza as efetivas transações realizadas pela empresa, visando não apenas a critérios preventivos frente a multas e autuações, mas, também, à conformidade e à transparência das referidas informações.

5 CONCLUSÃO

Não há dúvidas sobre a imediata necessidade de adoção ou revisão dos programas de *compliance*, com destaque aos mecanismos de registros e controles contábeis internos. Crescente é a busca nacional e internacional pela integridade e segurança das informações. Além de afastar possíveis sanções, o efetivo *compliance*, poderá agregar valor às empresas.

No âmbito do FCPA, é fundamental a criação de medidas preventivas de *compliance* para detecção, mitigação e monitoramento dos riscos. O que se busca é a elaboração dos registros de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente das empresas, bem como a criação de controles contábeis internos

22. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

que assegurem a confiabilidade das transações. Além de manter a empresa em conduta íntegra, as políticas de *compliance* sob a ótica contábil (*books and records*) tendem a afastar a ocorrência de atos lesivos e a consequente aplicação das elevadas multas previstas no FCPA.

De mesmo modo, ao se avaliar a efetividade do programa de *compliance* exigido pela Lei Anticorrupção, tem-se como requisito necessário a adoção de registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações e controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica. Não bastasse isso, a adoção de programa de *compliance* eficiente, em que seja verificada a lisura dos registros contábeis, é critério considerado quando da aplicação de sanções administrativas por eventuais descumprimentos da norma anticorrupção.

Como demonstrado, o *compliance* pode ser aplicado em várias instâncias, abarcando, inclusive, a esfera da administração tributária. O *compliance* tributário está em expoente crescimento, frente ao aumento da necessidade e da facilidade na troca de informações pelos Fiscos, quer sejam nacionais ou internacionais.

Ao se prestar informações contábeis no âmbito do SPED, deverá o contribuinte estar consciente do seu alcance e de suas implicações. Isso porque há a possibilidade de os Fiscos estaduais, independentemente do local da operação do contribuinte, terem acesso irrestrito às informações contidas na EFD, além da possibilidade de a Receita Federal do Brasil fornecer os registros e dados contábeis a outros órgãos, tais como Ministério Público ou, até mesmo, a outros órgãos internacionais.

Dessa forma, urge necessidade da adoção e/ou da revisão dos programas de *compliance*, com mecanismos efetivos de registros contábeis, de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente e a criar controles contábeis internos que assegurem a confiabilidade das transações. Para além do óbvio, com o mapeamento, o controle e a redução dos riscos inerentes às atividades das empresas, e, conseqüentemente, com a redução de penalidades e punições, o efetivo *compliance*, indubitavelmente, trará valor às empresas.

Isso porque, ante a complexidade legislativa, aliada à dinâmica das ferramentas tecnológicas do Fisco, capazes de trocar e cruzar dados dos contribuintes em tempo recorde, o *compliance* efetivo poderá otimizar a rotina de cumprimento da legislação e acompanhamento das obrigações da empresa, com redução de gastos inesperados. Quando em conformidade, além de atender às exigências legais, as empresas poderão melhor monitorar os riscos e prever os resultados, gerando assim, maior resultado, além de agregar valor.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1º dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 8.003, de 15 de maio de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 8.420, de 2015, de 18 de março de 2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste SINIEF 08/19, de 5 de julho de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2019/ajuste-sinief-08-19>>. Acesso em: 2 set. 2019.

