

PLANEJAMENTO DE NEGÓCIOS, O BOM ADMINISTRADOR E A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Elidie Palma Bifano¹

1. Introdução

A governança tributária, no Brasil, ainda não é objeto de estudos científicos mais profundos, sendo discutida de forma eventual em seminários que cuidam da matéria tributária, primordialmente, ou em estudos esparsos². Em diversos países o tema já vem sendo tratado e implementado de forma objetiva, tanto da ótica dos contribuintes quanto do Poder Público. Essa quase ausência de preocupação com a governança tributária em um país como o Brasil é extraordinária visto que o custo tributário é, de longe, uma das maiores preocupações da iniciativa privada.

Destaque-se que o art. 145, da Constituição Federal, recomenda ao legislador ordinário que se valha da atividade econômica e da capacidade econômica, dentre outros fatores, para instituir impostos. A empresa desenvolve atividade econômica fazendo negócios, portanto, todos os negócios têm reflexos tributários. Um exame atento das demonstrações financeiras publicadas pelas empresas evidencia que o universo tributário, ou seja, o conjunto formado pelas despesas tributárias correntes e

¹Bacharel pela Faculdade de Direito da USP, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, advogada em São Paulo, Professora nos Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo - FGV, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica – COGEAE/PUCSP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Escola de Direito do CEU.

² Merece destaque recente trabalho em dissertação de Mestrado produzido por Luciana Ibiapina Lira Aguiar, *A Governança Corporativa Tributária como Requisito para o Exercício da Atividade Empresarial*. São Paulo: Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, 2015, disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14097>

contingências registradas corresponde, na média, a 40% do patrimônio dessas entidades³.

Essa constatação, no que se refere ao custo tributário das empresas, obriga à adoção de cautelas adicionais dos administradores das sociedades, doravante designados simplesmente como administradores, visto que perdas dessa natureza podem afetar a situação patrimonial e financeira dessas entidades, sem falar de aspectos que envolvem a reputação das entidades sempre que se cogita do não pagamento de tributos.

De acordo com o Código Civil, art. 421, é livre a contratação de empresa, que como todo contrato, deve ser exercido em razão e nos limites de sua função social. Definir função social é algo complexo, como ocorre com quaisquer fatos e fenômenos que regem as relações dos homens em sociedade. É certo, porém, que função social, quando referida a um contrato, deve estar intrinsecamente vinculada à finalidade pretendida com seu uso. A função social, portanto, interessa a quem contrata e também à própria sociedade, em geral. Os contratos voltados à atividade empresarial têm como objetivo primordial, segundo Nelson Nery Junior et al., a função econômica por fazerem circular a riqueza e essa finalidade pode e deve ser examinada diante de cada caso concreto.⁴ Além disso, a função social está referida aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da liberdade de atuação e de concorrência, da boa-fé objetiva, dentre outros.

Dispõe o art. 187, do Código Civil, que comete ato ilícito o titular de direito que ao exercê-lo excede, manifestamente, os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. O ato ilícito não se confunde com o abuso ou mau uso de um direito em decorrência de seu exercício não regular ou fora da regra. Para que a prática de um ato possa enquadrar-se no art. 187, é necessário que o titular de um direito atue, clara e indiscutivelmente, no sentido de afastar-se do fim para ele previsto em lei.

³No contexto deste estudo são obrigações tributárias a pagar aquelas previstas em lei e sobre as quais nenhuma dúvida tem o contribuinte; são contingências, as obrigações tributárias previstas em lei que o contribuinte deixou de observar ou sobre as quais tem interpretação diversa do Fisco.

⁴ *Código Civil Comentado e legislação extravagante*, 3ªed. rev. e ampl., São Paulo: Revista dos tribunais, pp. 377 e segs.

Pode-se, portanto, concluir, que a função social de uma empresa reside na harmonização entre seus interesses/obrigações e o interesse da sociedade. A atividade empresarial tem como pressuposto a aplicação do capital e do trabalho, denominados fatores de produção, com o objetivo de gerar riqueza.⁵ Toda riqueza gerada interessa ao Estado como base de tributação, razão pela qual o administrador tem e deve ter especial preocupação no planejamento e consecução de seus negócios uma vez que o desenho que para eles adotar repercutirá no quantum de tributos deverá ser arrecadado⁶.

Do ponto de vista da sociedade, é obrigação do bom administrador buscar, na realização de seus negócios, modelos com reflexos tributários menos onerosos, sob pena de correr riscos mercadológicos, especialmente em relação a seus concorrentes, e falhar no que se refere à confiança que os investidores nele depositaram. Por essa razão a Lei n. 6404, de 15.12. 1976, Lei das sociedades por Ações, em seu art. 153 recomenda que o administrador da companhia empregue, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. Ou seja, deve ele agir, em relação ao patrimônio social, como agiria no trato de seu próprio patrimônio. Dessa forma, bem planejar os negócios, inclusive do ponto de vista tributário, é obrigação do bom administrador, visto que os resultados lhe serão cobrados por investidores, colaboradores, empregados, fornecedores, clientes, comunidade, Poder Público e todos os que de alguma forma têm sua vida afetada, direta ou indiretamente por essa entidade. Essas partes que interagem com a companhia e por ela têm interesse são designadas por *stakeholders* (detentores de interesse, literalmente) em matéria societária, expressão que adotaremos visto estar ela consagrada nacional e internacionalmente.

Além de preocupar-se com o montante de tributo a arrecadar, o administrador também deve cumprir as chamadas obrigações acessórias que correspondem a ações exigidas dos contribuintes, por lei, com a finalidade de permitir ao Estado fiscalizar a arrecadação. Com isso, o administrador deve se ocupar do preparo de livros e documentos que se prestam a declarar as bases do tributo devido, o montante

⁵ A tecnologia, atualmente, também assumiu a característica de fator de produção dada sua essencialidade na atividade econômica.

⁶ De forma direta ou indireta, a empresa interessa também ao cidadão, que dela pode participar como investidor, empregado, cliente, fornecedor ou colaborador, em sentido amplo.

calculado, a comprovação de seu pagamento e outros elementos julgados relevantes pelo Poder Público. Por fim, cabe ao administrador acompanhar e responder às fiscalizações feitas pelo Poder Público objetivando verificar o pagamento de tributos assim como o cumprimento de obrigações acessórias. Ao administrador incumbe tratar, junto ao Fisco, de eventuais exigências de tributos não recolhidos ou recolhidos a menor, de divergências de interpretação da lei, de contingências e obrigações resultantes das fiscalizações e, por último, do contencioso tributário que desse processo de fiscalização pode advir.

Na descrição que se acaba de fazer das tarefas de um administrador, no que tange à matéria tributária, é possível definir três importantes planos ou dimensões: (i) o planejamento de negócios com efeitos tributários⁷; (ii) o pagamento dos tributos devidos e a observância de obrigações acessórias decorrentes e (iii) o contencioso tributário. Como mais adiante se verá esses três planos ou dimensões da atividade do administrador, em matéria tributária, também povoam a governança tributária, espécie do gênero governança corporativa.

Este estudo propõe examinar o valor da governança tributária, do ponto de vista da empresa, sem descuidar de sua importância como elemento de apoio para o Poder Público e para a sociedade civil, especialmente quando a inobservância da lei, em matéria tributária, dá azo a soluções que se podem perpetrar à margem do sistema jurídico, o que é absolutamente contraditório com o Estado de Direito.

2. Governança tributária: sua abrangência

2.1 Origens: governança corporativa

É sempre interessante examinar a origem da palavra governança, que muitos pressupõem seja anglo saxônica⁸. Governança é palavra que se origina na língua latina,

⁷ Preferimos adotar a terminologia “negócios com reflexos tributários” à tradicional expressão “planejamento tributário” visto que nenhum administrador estará autorizado a planejar tributos se não houver negócios a realizar sob pena de estar descumprindo o mandato que lhe foi dado.

⁸ De fato, os primeiros trabalhos sobre governança foram feitos, basicamente, nos Estados Unidos o que leva a esse incorreto entendimento.

derivada do verbo *gubernare*, que significa conduzir, sendo que no século XV surge como ato de governar-se e, portanto, governo.⁹ De forma ampla indica gestão e estruturação de pessoas ou entidades e o exercício de autoridade para atender a essa gestão. No mundo corporativo a governança não tem diferente conceito, voltando-se à gestão e estruturação de uma entidade. As recentes e conhecidas crises econômicas que ocorreram em fins do século XX e inícios do século XXI levaram o mercado, os agentes reguladores e as empresas em geral a exigirem e adotarem comportamentos éticos, voltados à observância da lei e à plena divulgação de informações para atender os já referidos *stakeholders*, dando ênfase à governança nas empresas.

Na atualidade, na maior parte do mundo, as empresas são estimuladas a adotar padrões de governança que resultam em instrumentos de medição de seu próprio valor intrínseco. Assim, na BM&FBOVESPA as empresas listadas são qualificadas por segmentos especiais (Bovespa Mais, Bovespa Mais Nível 2, Novo Mercado, Nível 2 e Nível 1) que, além de apresentarem diferentes perfis prezam por rígidas regras de governança corporativa. Na visão da BM&FBOVESPA, essas regras vão além das obrigações que as companhias têm perante a Lei n. 6404 e têm como objetivo melhorar a avaliação das companhias atraindo investidores¹⁰. Assegurando direitos e garantias aos acionistas, divulgando informações mais completas para controladores, gestores da companhia e participantes do mercado, permite-se a adequada gestão da entidade e diminui-se o risco para os *stakeholders*, dentre eles o próprio Fisco.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, define-se como governança corporativa:

“... o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar

⁹ *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Antonio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda.. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1470.

¹⁰ Veja-se *O que são segmentos de listagem?* in www.bmfbovespa.com.br

e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade”¹¹. (grifamos)

Da leitura dessa definição é possível extrair-se os princípios que orientam a governança corporativa e orientam a ação dos administradores: transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*)¹² e responsabilidade corporativa. Esses princípios podem ser assim resumidos:

- (i) transparência, ou seja, a garantia aos *stakeholders*, por parte do administrador, de acesso a todas as informações sobre a sociedade. O IBGC enfatiza que mais do que informar é necessário disponibilizar informações, ainda que não exigidas em lei, com a finalidade de trazer confiança entre os *stakeholders*
- (ii) equidade ou garantia de que todos os *stakeholders* serão igualmente tratados, pelos administradores, assim como aqueles que estão em diferentes situações serão desigualmente tratados, pois de acordo com o IBGC atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis
- (iii) prestação de contas ou *accountability*, a evidenciar que o administrador não age por conta de seus interesses mas dos interesses sociais, respondendo por atos lesivos ao interesse da sociedade e dos *stakeholders*
- (iv) responsabilidade corporativa ou dever do administrador de buscar a longevidade da sociedade, ou seja, perenizar o negócio, seus objetivos e garantir aos *stakeholders* que a sociedade sobreviverá, atendendo interesses de sustentabilidade de forma ampla e cumprindo com seus objetivos, muito tempo além do período de seu mandato.

A prática da governança corporativa exige, por óbvio, o estrito cumprimento da lei, seja qual for e de que autoridade emane. Além disso, devem ser observadas as

¹¹ Veja-se www.ibgc.org.br, Governança Corporativa.

¹² Cita-se na língua inglesa por ser corrente internacionalmente.

normas internas da sociedade, a sua cultura, que dispõem sobre as relações entre os diversos agentes internos, suas tarefas e os métodos de monitoramento dessas atividades. Em resumo, como já o afirmamos em estudo anterior “a governança corporativa exige uma diuturna fiscalização e uma constante atualização no que tange às normas aplicáveis ao negócio desenvolvido: é a chamada observância, muitas vezes referida como *compliance*, palavra trazida das normas estrangeiras que muito vem influenciando a formulação da governança no Brasil.¹³”

A Lei n. 6404, além de determinar que o administrador cuide do patrimônio da companhia da mesma forma que faz em relação a seus próprios negócios, também estabelece deveres e responsabilidades para administradores e conselheiros fiscais (art. 153) no cumprimento de suas funções. A Lei n. 6385, de 7.12.1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários – CVM cuja tarefa é regular e fiscalizar o mercado de capitais ditando-lhe as melhores práticas e acompanhando o exercício das tarefas dos administradores em geral. Como se observa a governança corporativa, no Brasil, não é matéria nova, estando contida na lei há tempos e oferecendo diversos instrumentos para a sua consecução seja através da recomendação de práticas adequadas aos gestores, seja através da introdução de deveres para os órgãos de administração.

Por fim, o principal objetivo da governança corporativa é atender à função social da empresa e dos contratos firmados, tudo em consonância com o Código Civil.

2.2 Apresentando a governança tributária

O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, do IBGC, em seu Capítulo 6, “Conduta e Conflito de Interesses”, item 6.1, Código de Conduta, assim recomenda:

“Além do respeito às leis do país, toda organização deve ter um Código de Conduta que comprometa administradores e funcionários. O documento deve ser elaborado pela Diretoria de acordo com os princípios e políticas

¹³ Vide Governança tributária na ótica da governança jurídica, in *Anais do II Congresso de Governança Tributária*, org. Gilberto Luiz do Amaral e Letícia Mary Fernandes do Amaral. Curitiba, PR : Blanche, 2014 pp. 117-128

definidos pelo Conselho de Administração e por este aprovado. O Código de Conduta deve também definir responsabilidades sociais e ambientais.

O código deve refletir adequadamente a cultura da empresa e enunciar, com total clareza, os princípios em que está fundamentado. Deve ainda apresentar caminhos para denúncias ou resolução de dilemas de ordem ética (canal de denúncias, ombudsman).

6.1.1 Abrangência O Código de Conduta deve abranger o relacionamento entre conselheiros, diretores, sócios, funcionários, fornecedores e demais partes interessadas (stakeholders). Conselheiros e executivos não devem exercer sua autoridade em benefício próprio ou de terceiros. O Código de Conduta deve cobrir, principalmente, os seguintes assuntos:

•Cumprimento das leis e pagamento de tributos; “
(...) (grifamos)

Além, da matéria tributária, recomenda o IBGC que o Código de Conduta da empresa contemple muitas outras regras sobre temas sensíveis, tais como: operações com partes relacionadas, conflito de interesses, informações privilegiadas, política de negociação das ações da empresa, prevenção e tratamento de fraudes, pagamentos ou recebimentos questionáveis, recebimento de presentes e favorecimentos, informações às instâncias competentes sobre atividades ilegais e/ou imorais ou desvios de conduta por parte de pessoas relacionadas com a organização e que tenham potencial de afetar a organização, doações, atividades políticas, direito à privacidade, nepotismo, meio ambiente, discriminação no ambiente de trabalho, relações com a comunidade.

Todos os assuntos listados são de extrema relevância para manter saudável o ambiente social além da credibilidade da uma entidade, entretanto, o respeito à lei e o pagamento dos tributos correspondem à primeira recomendação do IBGC. Dado esse fato depreende-se que a governança tributária é parte integrante da governança corporativa, sendo certo afirmar-se que dela é uma espécie. A governança tributária abrange: (i) a adesão às boas práticas em matéria tributária e (ii) a execução com responsabilidade de operações com reflexos tributários. A governança tributária se operacionaliza com a identificação e solução de problemas tributários, o cumprimento de obrigações principais e acessórias em matéria tributária e a administração do contencioso tributário. Destaque-se que o cumprimento de obrigações abrange, também, aqueles com os quais a entidade se relaciona, ou seja, cumpre-se e exige-se o cumprimento da lei. Em linha com os objetivos da governança corporativa, a

governança tributária também busca atender à função social da empresa e dos contratos por ela firmados, afastando/minimizando riscos tributários.

Na prática, a governança tributária envolve a empresa e os *stakeholders* sendo que em matéria tributária o maior interessado é o Governo, que exige o tributo; aos demais *stakeholders*, em geral, interessa que a lei seja observada e o tributo arrecadado, sob pena de serem gerados riscos ao bom andamento da entidade (responsabilidade) e daqueles que com ela se relacionam.

2.3 Governança tributária como prática

A governança tributária também é um sistema, ou seja, um corpo de regras interligadas e orientadas por um princípio que se consubstancia no exercício de boas práticas em matéria tributária e no adequado relacionamento entre partes envolvidas (acionistas, administradores, Poder Público, sociedade). Além disso, esse sistema deve fundar-se no respeito às circunstâncias culturais, econômicas e jurídicas de cada empresa, especialmente no nível de aceitação de risco de cada entidade, individualmente.

A governança tributária, em seu exercício diário, deve auxiliar o bom administrador no que se refere a:

- Organizar e planejar as atividades empresariais
- Afastar, quantificar e controlar riscos empresariais
- Buscar, no planejamento de negócios, o menor custo tributário, otimizando a atividade
- Minimizar incertezas e legitimar ampliação de resultados
- Buscar sinergia entre partes envolvidas
- Introduzir processos/procedimentos e institucionalizar alçadas de revisão
- Ter uma visão cética de vantagens fáceis
- Preservar a boa reputação da entidade

Todas as tarefas acima referidas devem ser desenvolvidas no âmbito das boas práticas de governança tributária, mediante a introdução de mecanismos voltados ao controle de riscos tributários, prevenindo-os e afastando autuações e desembolsos por conta de encargos decorrentes do descumprimento da lei. É certo que economizar tributos é meta de todo administrador consciente, entretanto, a economia deve ser contrabalançada com o risco advindo de soluções fáceis que afastam a aplicação da lei ou a minimizam. A governança tributária tem como principal sustentação o cumprimento da lei, de forma geral, e o pagamento do tributo sendo que a fuga a esse propósito pode acarretar problemas os mais variados especialmente no que toca à responsabilidade e reputação das empresas e de seus administradores.

A governança tributária, como parte da governança corporativa, recomenda a adoção de normas e procedimentos internos (designados em suas linhas mestras como políticas), colecionados como verdadeiros manuais, que organizam ações para evitar falhas dos controles internos, permitindo evitar os reflexos dessas falhas e seus impactos no ambiente social. A tecnologia é importante auxiliar no controle de falhas. O conjunto dos elementos que compõem o problema (fatos, normas, opções, cálculos comparativos, sanções, etc.) a ser decidido forma a chamada matriz de risco que retratará o resultado a ser perseguido. Somente com a adoção de uma política de riscos será possível controlar riscos e afastar ameaças patrimoniais e reputacionais, relativamente aos *stakeholders*.

2.4 As grandes dimensões da governança tributária: planejamento, observância e contencioso

Como já se comentou, ao administrador cabe planejar seus negócios, elegendo o modelo tributário mais adequado, pagar os tributos e cumprir com as correspondentes obrigações acessórias. Na eventualidade de divergências de interpretação com o Fisco ou de descumprimento de alguma norma legal, cabe também, ao administrador, enfrentar o decorrente contencioso. Essas dimensões da governança tributária devem ser comentadas.

Planejamento de negócios com efeitos tributários não deve ser entendido como um exercício apenas aplicado a operações de grande porte, voltadas a reestruturações de natureza societária, ou limitado a alguns tributos, especialmente àqueles voltados à renda e aos resultados. O planejamento de negócios e dos correspondentes tributos é um exercício diário, voltado também a processos e produtos, à redução de custos e despesas, ao tratamento de receitas e a melhorias no âmbito da concorrência. Os principais objetivos do planejamento são a redução do ônus tributário a partir da observância da lei e o afastamento/prevenção do risco. O planejamento passa pela elaboração da já referida matriz de risco, considerando além do pagamento do tributo, recuperações e compensações de tributos sempre que possível e pela indicação de eventuais sanções, se for o caso. Observar os padrões culturais de cada entidade é essencial para que não se discuta, no futuro, eventual descumprimento de tarefa pelo administrador¹⁴.

Definido o modelo tributário que se há de adotar é essencial identificar quais as obrigações acessórias que desse modelo decorrem. Observância ou *compliance*, como já se comentou, é a obediência às regras, no caso, de natureza tributária. Na atualidade, as obrigações acessórias são cumpridas por meio digital, exigindo precisão na informação e agilidade. É essencial desenhar uma matriz de risco para as obrigações acessórias, além de uniformizar, através de manuais de procedimentos para sua execução. Destaque-se que o descumprimento de obrigações acessórias enseja a aplicação de multas extremamente gravosas, atualmente sob discussão nos tribunais superiores.

Como já se fez referência, cabe ao administrador cuidar do chamado contencioso tributário advindo de divergências na interpretação de uma norma, em relação ao Fisco, e ao descumprimento total/parcial de um comando legislativo. Nessa tarefa é essencial acompanhar a evolução dos temas nos tribunais administrativos e judiciais, na doutrina que se forma e, até mesmo, as oportunidades de liquidar débitos com o uso de programas de financiamento de passivos pelo Poder Público. Destaque-se que é da competência do administrador gerir com os advogados responsáveis pelo

¹⁴ Os padrões culturais são às vezes tratados como “apetite a risco”, considerando-se idiosincrasias de cada entidade.

contencioso, o tratamento do risco associado a essas questões. Tradicionalmente as contingências, ou situações tributárias sujeitas a riscos de perda futura, devem ser avaliadas por critérios objetivos, considerando todos os dados de que se dispõem seja quanto aos fatos que compõem a divergência com o Fisco, seja quanto à sua comprovação documental, seja quanto à evolução da jurisprudência e da doutrina. O fruto da medição do risco de perda em matéria de contencioso afeta, diretamente, o patrimônio da sociedade e as demonstrações financeiras, com reflexos entre os *stakeholders*.

2.5 A governança tributária e o Poder Público

A adoção das boas práticas de governança tributária, pelos contribuintes, é tema de interesse do Poder Público e deve por ele ser incentivada. De fato, as empresas que adotam regras de governança incluem em seus códigos de conduta determinações quanto à observância da lei e ao pagamento do tributo, em consonância com a sua função social. Com isso, o Fisco terá a convicção de que tais entidades pautam-se na lei para planejar seus negócios com reflexos tributários, cumprem com as obrigações acessórias, informando e fazendo-se informar, e cuidam de seu contencioso, na eventualidade dele se concretizar. Para o Poder Público, é certo que este tipo de contribuinte, por mais complexas que sejam as suas atividades, representará um risco menor do que aqueles contribuintes que não dispensam tais cuidados à matéria tributária.

Em sua dissertação de Mestrado, Luciana Ibiapina Lira Aguiar trata, dentre outros temas, das práticas de governança tributária frente às administrações tributárias, muito especialmente como a sua adoção pode auxiliar o Poder Público. Conclui que

“...a governança tributária parece ser uma via de mão dupla que pode, além de favorecer as empresas, também ter utilidade para a administração tributária, bem como para o Estado, aumentando a eficiência na atividade de arrecadação. Para que isso se concretize, entretanto, a governança precisa ser fomentada pelo Estado por meio de diversos tipos de sinais que são direcionados aos contribuintes e à sociedade em geral.” (grifos no original).

Destaca, no caso brasileiro, algumas medidas introduzidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que decorrem de boas práticas adotadas pelos contribuintes, como é o caso da chamada Linha Azul, regime aduaneiro facilitador do comércio exterior. Por fim, comenta a experiência australiana nesta área, fazendo referência ao *Australian Taxation Office* (ATO), órgão da administração tributária da Austrália, que estabeleceu um critério de classificação de risco das empresas contribuintes (“*ranking*”), o qual influencia diretamente o nível de fiscalização, revisão e auditoria a que a sociedade estará sujeita¹⁵

De fato, a empresa que adota boas práticas em matéria tributária, como comentado, deve ser vista pelas autoridades como um contribuinte que permite, primordialmente, reduzir o custo de fiscalização (controles, pessoas, deslocamentos, acompanhamentos) e o custo de proposição de medidas de cobrança (novamente pessoas, deslocamentos, acompanhamentos) o que implica reduzir a participação de tribunais administrativos e judiciais. Além disso, o contribuinte que cumpre a lei e paga os tributos também permite incrementar a arrecadação. Por fim, um ambiente de serenidade entre Fisco e contribuinte é fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica e consequente geração de riqueza, trazendo segurança aos investidores e ao mercado de forma generalizada.

No Brasil, para que se atinja esse ambiente de serenidade entre o Fisco e o contribuinte se faz necessário aplicar, e em algumas situações resgatar, valores importantes na relação entre o Estado e o cidadão descritos no art. 37 da Constituição Federal, a saber:

*“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte:*

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive

¹⁵ *A Governança Corporativa Tributária como Requisito para o Exercício da Atividade Empresarial*. São Paulo: Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, 2015, pp. 148-176. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14097>

com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” (grifamos)

A inobservância desses princípios, associada à não implementação de convênios efetivos entre os Fiscos federal, estaduais e municipais traz ônus pesadíssimos a esses Fiscos e aos contribuintes. A ausência de um Estatuto dos Contribuintes¹⁶ que, de fato, proteja o cidadão da sanha arrecadatória, é outro elemento que leva à diuturna inobservância do disposto no art. 37, já referido. Somente a criação de uma cultura voltada à lealdade entre Fisco e contribuinte afastará, em derradeiro, a desconfiança e o preconceito, de ambas as partes. Nesse sentido, se o contribuinte puder demonstrar a adoção de boas práticas de governança e o Fisco aceitá-las, certamente que o primeiro passo nesse caminho terá sido dado.

3. Relação entre governança tributária e corrupção

3.1 É possível estabelecer uma relação entre governança tributária e corrupção?

De tudo o que até este momento se examinou, a governança tributária decorre e está associada às melhores práticas em matéria tributária o que significa observar a lei e pagar os tributos devidos e, nesse contexto, o tema proposto neste item parece colidir com tudo o que se examinou. Equivocam-se os que assim pensam, pois é possível estabelecer uma conexão direta entre a governança tributária e a corrupção.

Consoante o Código Tributário Nacional - CTN, arts. 97 e 113, a obrigação tributária, seja principal ou acessória, decorre de lei e o seu inadimplemento enseja, para o Fisco, o direito de cobrar o correspondente crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de medidas de garantia previstas em lei (art. 161, CTN). A adoção de práticas de governança tributária que exijam ou permitam o exame das transações que se desenvolvem e seus reflexos tributários (primeira dimensão da governança tributária ou planejamento) levarão o administrador a qualificar o negócio pretendido, as incidências tributárias que acarretará

¹⁶ Veja-se a respeito, *As Violações aos Direitos dos Contribuintes e a Edição de um Código (Estatuto) dos Contribuintes*, in *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, org. Fernanda Drummond Parisi et al., São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 166-190.

e o quantum de tributo deve pagar. Conhecer de antemão a obrigação tributária e cumpri-la é dever do bom administrador que de sua gestão prestará contas a todos os *stakeholders*. De outro lado, não observar a lei implica assumir que, no futuro, além do tributo lhe serão exigidos encargos (juros, multa, inclusive agravada) ficando a sociedade, no mínimo, com os consequentes riscos patrimoniais e reputacionais. O descumprimento à lei tributária pode se configurar como crime que os pressupostos do tipo penal também se confirmarem.

A única solução legítima para o descumprimento de uma obrigação tributária é o seu cumprimento, ainda que tardio, com todos os gravames previstos em lei. Nessas circunstâncias não será solução legítima qualquer recurso para redução ou eliminação da obrigação tributária à margem da lei. Soluções trazidas por vias que não estão previstas em lei, não são admissíveis em nosso sistema jurídico, comprometem de forma grave aqueles que delas participam e são consideradas como crimes quando envolvem pessoas da administração pública. Nesse rol de soluções à margem do sistema insere-se promessa, oferta ou concessão de vantagem indevida a agente público ou a pessoa a ele relacionada, com o fito de obter benefício.

Já de algum tempo diversos países adotaram leis contra tais práticas como é o caso do FCPA/USA e do Bribery Act/UK. A OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, órgão da União Europeia, também vem recomendando, desde inícios do século XXI, que os países adotem medidas dessa natureza. E é por essa razão, também, que o IBGC recomenda que o Código de Conduta das empresas, como já comentado, contenha políticas sobre prevenção e tratamento de fraudes, pagamentos ou recebimentos questionáveis, recebimento de presentes e favorecimentos, doações e atividades políticas, informações às instâncias competentes sobre atividades ilegais e/ou imorais ou desvios de conduta por parte de pessoas relacionadas com a organização e que tenham potencial de afetar a organização.

O Brasil somente adotou medidas contra a corrupção com a Lei n. 12846, de 01.08.2013, conhecida como Lei Anticorrupção, que introduz a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. O Código Penal, em seu art. 317, qualifica como crime de corrupção passiva solicitar ou receber, o funcionário público,

para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem e praticar, deixar de praticar ou retardar ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem.

A busca de soluções dessa natureza evidencia a falta de governança tributária, e mais, a assunção, pelo administrador, de um caminho que não tem volta por qualificar-se como suscetível de enquadramento como crime. Além da responsabilização da pessoa jurídica, os que autorizaram tais procedimentos serão cobrados pelos *stakeholders* por terem falhado na gestão do patrimônio social. A ausência de governança tributária afeta a boa reputação da entidade, traz riscos patrimoniais que podem, também, afetar a continuidade social, muda a relação com a concorrência, afasta o consumidor que enxerga na entidade e em seus produtos uma mácula com a qual não quer conviver, aguça as autoridades fiscais na busca de outros erros, obriga ao desembolso de recursos financeiros para contratar consultores, advogados e outros conselheiros em tão grave momento. Como se observa, a ausência de governança tributária pode, sim, levar à busca e soluções fáceis que conduzem ao caminho da corrupção.

3.2 Razões associadas à corrupção e os tributos

Uma busca ao dicionário indicará que a palavra corrupção vem do latim *corruptio*, corrupção, deterioração vinculada à decomposição física.¹⁷ A prática da corrupção atenta a alguns dos princípios contidos no art. 37 da Constituição Federal, ou seja, a prática é ilegal e imoral, colocando-se de forma muito distante da prática da fidelidade que se exige do servidor público, bem como do ambiente de lealdade que deve imperar entre Fisco e contribuinte. De acordo com o *Dictionnaire de la culture juridique*¹⁸, a corrupção é fruto de um pacto secreto, um acordo fraudulento dissimulado, sendo difícil precisar esse fenômeno, seja porque o seu estudo implicaria

¹⁷ *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva,, 2001, p.848

¹⁸ Org. Denis Alland et al.Paris: Quadrigue/Lamy-PUF, 2003, p. 304.

rever práticas reveladas através do contencioso, o que exige cautela, pois, provavelmente os tribunais, hoje, não teriam interesse em reabrir temas dessa natureza, exceto punir sua prática que implica na perda de confiança entre Fisco e contribuinte.

Embora nada possa justificar a prática desse ilícito, ainda assim é possível, do ponto de vista puramente filosófico, enxergar suas motivações vinculadas à fragilidade do ser humano, à cobiça e à desigualdade social. Do ponto de vista da relação Estado/cidadão tais motivações estariam na perda de referência do que é a *res publica*, implicando na apropriação do público pelo privado, na falta de controle e fiscalização do setor público, o que abriria as portas para a propina e o suborno. Por fim, do ponto de vista estritamente jurídico-tributário, as motivações estariam na complexidade legislativa, que facilitaria a introdução de mecanismos alternativos para solucionar problemas, na falta de diálogo com o Poder Público e na consequente presença de figuras facilitadoras como o clientelismo (que trata o contribuinte como se fora um cliente, vendendo-lhe facilidades), o nepotismo que nem sempre coloca pessoas nas funções adequadas e o oligarquismo, ou domínio do Estado por grupos e segmentos. A demora na aplicação da lei, pelos tribunais, inclusive das penas, muitas vezes é considerada como elemento importante na tomada de uma decisão à margem da lei.

Novamente, nada pode justificar o descumprimento da lei, mas certamente um exame de alguns das motivações que entusiasma os infratores, como acima descrito, e o desenho de novos modelos legais de tributação e correspondentes processos de acompanhamento e fiscalização dos contribuintes, com pessoas para tanto preparadas, incentivando a prática da governança tributária, a exemplo do que faz hoje a Austrália, certamente poderá reduzir o referido contencioso tributário e a necessidade de apenar os faltosos.

4. Conclusões

Não há dúvidas de que a adoção de regras de governança tributária, como recomendado pelo IBGC, e já em funcionamento em alguns países, é solução para evitar o descumprimento da lei, em matéria tributária, a assunção de riscos patrimoniais e

reputacionais, quer pela empresa quer por seus administradores. Além disso, é certo que há uma estreita vinculação entre a ausência de governança tributária e a corrupção, visto que o descumprimento da lei pode levar o administrador a tentar evitar os custos decorrentes da não observância com soluções à margem da lei, sem ter a dimensão exata do que isso representa.

Como recomendação, aos administradores, sugere-se:

- (i) a adesão à práticas de governança tributária em suas três dimensões, planejamento, observância e controle do contencioso
- (ii) a observância dos Códigos de Conduta das entidades, em todos os níveis
- (iii) a adoção do chamado Comitê de Planejamento de Negócios, do qual deve participar um especialista em matéria tributária, para que as decisões de negócios se façam na estrita observância da lei, buscando, também a economia lícita de tributos. Neste caso o uso da matriz de risco é essencial
- (iv) a participação nas decisões tributárias relevantes, dos órgãos de administração, Diretoria e Conselho de Administração, de tal sorte que se tenha a certeza de que nada deixou de ser avaliado pelas mais altas instâncias da sociedade
- (v) a reeducação para o bem público, em todas as instâncias da entidade
- (vi) o afastamento de quaisquer práticas ou condutas que possam ser enquadradas como corrupção pela lei.

No que tange ao Poder Público, é necessário:

- (i) introduzir uma política de reeducação para o respeito à *res pública*, de forma generalizada
- (ii) restringir, ainda mais, o acesso do inadimplente com a Fazenda Pública a incentivos e benefícios fiscais, criando em contrapartida, condicionantes às boas práticas fiscais
- (iii) simplificar o modelo tributário e suas correspondentes obrigações acessórias para que não se dê ensejo à venda de facilidades dadas as dificuldades do sistema



(iv) rever as multas que, no Brasil, muitas vezes beiram o confisco e só não são aplicadas apenas por interferência do Poder Judiciário.