

**OS PROGRAMAS DE INTEGRIDADE NA REPARAÇÃO DE DANOS
PROVOCADOS POR BARRAGENS: ANÁLISE SOBRE A CONTRATAÇÃO
DE AUDITORIAS EXTERNAS SOB A ÓTICA DA ANTICORRUPÇÃO**

*THE PROGRAMS OF INTEGRITY IN THE REPAIR OF DAMAGE CAUSED BY DAMS:
ANALYSIS ON THE CONTRACTING OF EXTERNAL AUDITS UNDER THE OPTICS
OF ANTICORRUPTION*

Daniela dos Santos Ferreira de Almeida¹

Leonardo da Silva Sant'Anna²

Resumo: O estudo acerca dos aspectos legais relacionados à contratação de auditorias externas no Brasil é um ponto central no debate sobre a efetividade dos programas de integridade anticorrupção. Nesse sentido, o artigo tem o objetivo de analisar a contratação de auditorias externas no âmbito dos programas de integridade regidos pelo Decreto Federal n. 8.420/2015, que regulamenta a Lei n. 12.846/2013 (Lei Anticorrupção). A fim de compreender o contexto em que o tema está inserido, o estudo adota o método de abordagem qualitativo. No que tange aos procedimentos, aplicam-se as pesquisas bibliográfica e documental. Desse modo, o marco teórico do estudo fundamenta-se em trabalhos científicos e obras de autores especializados no assunto abordado, bem como em dados de relatórios oficiais e normas previstas no ordenamento pátrio. Com vistas a discussão do tema a partir de um exemplo concreto, são analisados os documentos de uma fundação privada, criada com o objetivo de reparar os danos provocados pelo rompimento da barragem de Fundão, na cidade de Mariana, em Minas Gerais. O estudo destaca que apesar de auditoria independente ser um elemento chave na fiscalização do desempenho dos programas de integridade, a legislação brasileira exige a sua contratação com foco apenas nas demonstrações contábeis. Em razão disso, o artigo conclui que o estabelecimento de parâmetros normativos específicos pode contribuir para a independência das auditorias nos processos de reparação por danos e sugere, por exemplo, a exigência quanto ao rodízio das firmas de auditoria externa e a contratação destas por meio de decisão colegiada.

Palavras-chave: Anticorrupção; Auditoria Externa; Programa de Integridade.

Abstract: The study on the legal aspects related to the contracting of external audits in Brazil is a central point in the debate about the effectiveness of anti-corruption integrity programs. In this sense, the article aims to analyze the contracting of external audits within the scope of integrity programs governed by Federal Decree no. 8,420/2015, which regulates Law no. 12,846/2013 (Anti-Corruption Law). In order to understand the context in which the theme is inserted, the study adopts the qualitative approach method.

¹ Doutoranda em Direito de Empresa e Atividades Econômicas pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Mestre em Ciências pela Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz). Analista de Gestão e Desenvolvimento institucional da Fiocruz.

² Doutor em Ciências pela Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz). Professor em Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Docente permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da UERJ, na Linha de Empresa e Atividades Econômicas..

Regarding the procedures, the bibliographical and documentary researches are applied. Thus, the theoretical framework of the study is based on scientific works and works by authors specialized in the subject, as well as data from official reports and norms provided for in the national order. With a view to discussing the issue from a concrete example, the documents of a private foundation, created with the objective of repairing the damage caused by the rupture of the Fundão dam, in the city of Mariana, Minas Gerais, are analyzed. The study highlights that while independent auditing is a key element in supervision the performance of integrity programs, Brazilian law requires its hiring with a focus on the accounting statements only. As a result, the article concludes that the establishment of specific normative parameters can contribute to the independence of audits in the process of compensation for damages and suggests, for example, the requirement for rotation of external audit firms and its hiring through collegiate decision making.

Keywords: Anti-corruption; External Audit; Integrity Program.

1 INTRODUÇÃO

O processo de reparação dos danos causados pelo rompimento de barragens é complexo, longo, tem um elevado custo financeiro e envolve uma série de atores e instituições. No ano seguinte ao rompimento da barragem de Fundão, em Mariana – Minas Gerais (MG), um acordo firmado entre o poder público e as empresas de mineração responsabilizadas pelo rompimento acarretou na criação de uma fundação privada cujo objetivo exclusivo é gerir e executar medidas de reparação em favor dos impactados pelo evento.

Pouco mais de 3 anos após o maior desastre ambiental do país, que causou a morte de 19 pessoas, houve o rompimento de mais uma barragem, na mina do Feijão, em Brumadinho – MG. Quase 2 meses após esse último rompimento, ocorrido em janeiro de 2019, os danos provocados pela tragédia ainda estavam sendo registrados, entre eles o número de vítimas fatais, superior a 200 pessoas, incluindo trabalhadores e moradores da região.

Devido às dimensões trágicas dos eventos envolvendo o rompimento de barragens, muitas propostas foram discutidas com vistas a prevenir desastres dessa natureza, principalmente aquelas relacionadas à fiscalização e à regularização das construções. Além disso, medidas extrajudiciais foram adotadas com o objetivo de resolver os conflitos na busca pela reparação dos danos. No caso da barragem de Mariana, um dos resultados dessas medidas é a Fundação Renova, pessoa jurídica de direito privado, mantida pelas sociedades Samarco Mineração S.A., Vale S.A. e BHP Billiton Brasil Ltda.

Haja vista a necessidade de adequação às normas anticorrupção, a Fundação Renova estabeleceu uma série de mecanismos e procedimentos internos de integridade e auditoria, que fazem parte do seu programa de integridade. Em razão disso, este artigo visa analisar, frente ao Decreto n. 8.420/2015 e às discussões da doutrina especializada, os principais aspectos desse

programa que podem interferir na independência das auditorias externas, contratadas no processo de reparação dos danos.

Apesar de a auditoria ser considerada pela doutrina um pilar essencial para a efetividade dos programas de integridade, a contratação de uma auditoria externa nem sempre representa uma questão legal, principalmente no tocante à anticorrupção. Por outro lado, a chamada concentração das firmas de auditoria, representada pela consolidação global das 4 maiores empresas desse setor, faz surgir a seguinte questão: de que forma os regulamentos anticorrupção podem contribuir para assegurar a independência das auditorias externas nos programas de integridade?

Desse modo, no tocante ao problema de pesquisa levantado, o foco do artigo recai sobre a concentração global verificada no setor de auditorias e o fato de a legislação brasileira sobre anticorrupção empresarial não abordar expressamente a contratação de auditorias externas. No contexto dos programas de integridade anticorrupção, a lacuna legal relacionada às exigências para contratação de auditorias externas pode incidir de forma negativa sobre a fiscalização do desempenho desses programas. Noutros termos, parte-se da premissa de que a inexistência de parâmetros legais no campo em discussão pode representar um risco que tem o condão de mitigar o caráter independente das auditorias contratadas. Em consequência, também há risco de prejuízos em relação à efetividade dos processos de reparação de danos provocados pelo rompimento de barragens de mineração, por exemplo.

Para investigar o problema relacionado aos riscos em questão, e partir de uma abordagem qualitativa, este artigo aborda o caso da Fundação Renova, aplicando o método dedutivo, apoiado: a) na análise de material bibliográfico obtido a partir da base de dados Google Acadêmico, por meio dos termos de busca “anticorrupção” (anti-corruption), “auditoria externa” (external audit), “programa de integridade” (integrity program); b) nas disposições contidas nas normas vigentes sobre compliance, auditoria e combate à corrupção empresarial; c) em dados obtidos nos portais eletrônicos da Transparência Internacional, do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União; e, ainda, d) em documentos institucionais da Fundação Renova, disponíveis ao público em sua página oficial na internet.

O desenvolvimento do artigo divide-se em 4 tópicos. Inicialmente, são apresentados o conceito e os principais pilares e objetivos dos programas de integridade. Em seguida, é destacada a importância desses programas para a política anticorrupção no Brasil. No tópico subsequente, a contratação de auditorias externas é abordada a partir de seu atributo fundamental relacionado à independência de sua atuação. Por último, o artigo analisa, frente ao Decreto n. 8.420/2015, os

aspectos concretos acerca da auditoria externa no âmbito de um programa de integridade aplicado por uma organização privada.

2 PROGRAMAS DE INTEGRIDADE: CONCEITOS, PILARES E OBJETOS

Em geral, os termos “programa de integridade” e “programa de compliance” são utilizados de forma intercambiável. Para Barcat (2017, p. 53), no entanto, “um programa de integridade corporativa não pode ser confundido com um programa de compliance ou de conformidade”. Nesse sentido, o autor explica que “os programas de compliance atuais (compliance as usual)” reproduzem e combinam “diretrizes e técnicas de outros programas de monitoramento”, tais como, “controles, auditorias, fiscalizações, diligências” e “gerenciamento de riscos”. Embora não seja contrário ao compliance as usual, Barcat critica a excessiva preocupação das empresas no que tange às atividades heterônomas de regulamentação e ao estabelecimento de mecanismos de controle, vigilância e punição.

No que tange à efetividade da implementação dos programas de integridade, Saad-Diniz e Silveira (2015) defendem que ela não corresponde à mera verificação de procedimentos ou critérios, os quais, na visão dos autores, elevam os custos de transação, tornando inviável a sua manutenção, em razão das restrições orçamentárias. Apesar de não distinguirem os programas de integridade dos programas de compliance, o excesso regulatório também é alvo de críticas pelos autores.

No tocante à auditoria, Clayton (2013, p. 200) esclarece que ela “constitui uma revisão mais específica sobre determinados componentes do programa ou sobre regiões ou mercados específicos”. Entretanto, a autora adverte que a realização de auditorias externas regulares não significa que a empresa esteja monitorando a implementação do programa de compliance. Nesse sentido, destaca-se que, embora sejam complementares, os elementos de auditoria e de monitoramento apresentam funções distintas. Outrossim, importa mencionar que os trabalhos de auditoria devem ser documentados e realizados por profissionais experientes, que sejam capazes de detectar violações.

De acordo com Serpa e Sibille (2016, p. 3), um programa de compliance “é um sistema complexo e organizado, composto por diversos componentes, que interage com outros componentes de processos de negócios da empresa e, também, com outros temas”. Com base nos requerimentos do Federal Sentencing Guidelines, os autores esclarecem que um programa de compliance deve ser composto por 9 pilares:

1) suporte da Alta Administração; 2) avaliação dos riscos; 3) código de conduta e políticas de *compliance*; 4) controles internos; 5) treinamento e comunicação; 6) canais de denúncias; 7) investigações internas; 8) due diligence; e 9) monitoramento e auditoria (SERPA; SIBILLE, 2016, p. 3).

O pilar denominado due diligence corresponde ao processo de avaliação prévia à contratação. No que tange ao pilar de auditoria e monitoramento, os autores ainda destacam que apesar de não ser o mais discutido, sua importância vem sendo destacada ao longo dos anos. Com efeito, “a robustez de um programa de compliance se mede pela sua efetividade”, sendo necessário, para isso, além de um processo contínuo de monitoramento, a realização de auditorias regulares. Os objetivos desse último componente são verificar se os demais pilares do programa respondem em conformidade com o planejamento, se a conscientização dos funcionários tem promovido os efeitos esperados e, ainda, se os riscos estão sendo devidamente controlados (SERPA; SIBILLE, 2016, p. 17).

Para Lamy (2018), o compliance é um conjunto efetivo de técnicas de combate à corrupção e voltado também para o desenvolvimento de práticas de governança corporativa. Independentemente do porte das empresas ou do seu grau de relacionamento com o poder público, a implementação de um programa de compliance não admite retrocessos, vez que se encontra inserido em um estágio de evolução na cultura organizacional. Anteriormente à implementação desse sistema é necessário realizar uma criteriosa análise de riscos envolvidos em cada negócio. Para tanto, o autor orienta que a tarefa seja executada com o auxílio de um profissional independente contratado no mercado ou por uma equipe interna autônoma. Nada obstante, Lamy (2018, s.p.) destaca que para além da criação do discurso do compliance, é necessário vencer o maior desafio: promover o efetivo “engajamento dos colaboradores”.

Mendes e Carvalho (2017) defendem a relevância dos programas de compliance, uma vez que permitem a atuação das empresas e de outros agentes privados em prol do combate à corrupção de autoridades públicas e ao abuso de poder econômico. Nessa esteira, os especialistas esclarecem que a complexidade das legislações que regulam a atividade empresarial, tais como aquelas voltadas para a defesa da concorrência e o combate à corrupção, impõe desafios a todos os agentes econômicos, sujeitos a responsabilizações no caso de atuação contra lei.

O comprometimento de uma organização com o programa de compliance tem sido considerado pelos tribunais no momento da aplicação de sanções em virtude de infração às leis. Nesse contexto, é possível que os órgãos regulamentadores e judiciais utilizem como referência a norma internacional ISO 19600:2014, que se apresenta como um guia de diretrizes com vistas à implementação dos sistemas de gestão de compliance. No entanto, essa norma não tem a finalidade

de certificação acreditada, ao contrário do que ocorre com a norma ISO 37001:2017, que trata de forma específica sobre o sistema de gestão antissuborno, voltado para empresas.

Para Silva (2018), os programas de compliance são uma das ferramentas de compliance, ao lado das políticas e dos indicadores para gestão do compliance. Essa ferramenta é constituída por uma série de ações organizacionais, previamente planejadas. Considerado vital para a manutenção da competitividade corporativa, esse programa visa à redução de riscos e ao aprimoramento dos controles relativos ao processo decisório. Entre os principais focos dos programas de compliance indicados pela doutrina estão a prevenção de fraudes, corrupção e lavagem e dinheiro (MAEDA, 2013; SILVA, 2018; SILVA; COVAC, 2015). Desse modo, sustenta-se que os programas de compliance resultam da soma de esforços para o cumprimento das leis em sentido amplo, a prevenção de desvios de conduta, e, ainda, para a preservação de princípios como os da ética e da integridade corporativa.

3 A IMPORTÂNCIA DOS PROGRAMAS DE INTEGRIDADE NO COMBATE À FRAUDE E À CORRUPÇÃO

No início do século XXI, o Congresso americano aprovou uma lei a fim de coibir práticas fraudulentas nas organizações e destacar a importância do compliance. Trata-se da Lei Sarbanes-Oxley (SOx), de 2002, considerada pela doutrina uma reação ao caso da Enron, uma das maiores empresas de energia daquele país, que protagonizou o mais importante escândalo corporativo dos Estados Unidos. O referido escândalo foi marcado pelas fraudes contábeis que encobriram dívidas bilionárias da corporação e que, quando reveladas, levaram à vertiginosa queda dos preços de suas ações (GONÇALVES, 2012; NARS, 2012).

Além da falência da Enron Corporation, o caso resultou na condenação à prisão de seus executivos e na dissolução da empresa de consultoria e contabilidade, responsável pelas auditorias externas que acobertaram as fraudes investigadas pela Securities and Exchange Commission (SEC) - agência federal americana que atua na regulamentação do mercado de ações. Devido a sua grande repercussão, o escândalo da Enron provocou uma intensa reorientação da atitude corporativa e impulsionou as práticas de compliance, sendo que todas as empresas com ações na SEC, americanas ou estrangeiras, passaram a ter que se adequar a SOx. Ademais, o caso também chamou atenção especial para as práticas contábeis e o papel das auditorias independentes nesse processo (NARS, 2012).

Haja vista os efeitos deletérios da corrupção, tais como, os desvios de recursos públicos, o enriquecimento ilícito e a concorrência desleal, o Brasil assumiu uma série de compromissos no âmbito internacional³ com vistas ao seu combate. Nesse sentido, e em meio ao clamor público pela moralização administrativa, foi sancionada a Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispôs de forma inédita sobre o regime de responsabilidade objetiva, com sanções administrativas e civis, de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira (GONÇALVES, 2015; MOREIRA, 2018). A Lei Anticorrupção Empresarial (LAE), como também ficou conhecida, conferiu destaque às iniciativas que visam à prevenção de práticas fraudulentas e de corrupção, valorizando, assim, “a cultura organizacional de ética e probidade” (ANDRADE; QUIRINO, 2017, s.p.).

Segundo a Lei n. 12.846/2013, em vigor desde o dia 29 de janeiro de 2014, “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade e auditoria [...] no âmbito da pessoa jurídica”, deve ser considerada de forma positiva quando da aplicação das sanções administrativas (art. 7º, inciso VIII), o que demonstra a valorização dos programas de compliance no combate à corrupção, tal como ocorre nos Estados Unidos. No Direito Comparado, no entanto, o programa de compliance pode isentar de responsabilidade a pessoa jurídica. É o caso, por exemplo, do Bribery Act do Reino Unido, e dos códigos penais da Espanha e da Austrália (BRASIL, 2013, s.p.; FRAZÃO, 2017).

Com o Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), promulgado em 1977, os Estados Unidos foram o primeiro país do mundo a prever sanções na esfera criminal contra a corrupção de funcionários públicos estrangeiros, sendo o FCPA uma das principais legislações que influenciaram o Brasil nas práticas internacionais anticorrupção (MARINELA; PAIVA; RAMALHO, 2015). Nada obstante, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, assinada pelo Brasil em dezembro de 2003, é considerado o maior instrumento internacional de combate à corrupção de funcionários estrangeiros. Entre as principais práticas de prevenção expressas nessa convenção estão aquelas relacionadas à boa gestão pública, incluindo o desenvolvimento de políticas públicas contra a corrupção (PAGOTTO, 2013; MARINELA; PAIVA; CARVALHO, 2015).

Entre os diplomas legais inovadores, a doutrina destaca ainda o UK Bribery Act, do Reino Unido, que está em vigor desde o dia 1º de julho de 2011. Por este ato, tornou-se crime a

³ O Decreto n. 3.678/2000 promulgou a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997. O Decreto n. 4.410/2002 promulgou a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, ratificada por 23 países na cidade de Caracas, na Venezuela. E, por fim, o Decreto n. 5.687/2006 promulgou a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003.

inobservância do dever de cuidado das organizações empresariais, no entanto, a comprovação da existência de um efetivo programa de compliance pode afastar a punição atribuída às sociedades. Nesse sentido, nota-se o destaque conferido à reorganização corporativa com vistas à adoção de medidas preventivas destinadas ao cometimento de suborno, incluindo o controle rígido dos atos de parceiros, subordinados e colaboradores (AZEVEDO, 2012; MARINELA; PAIVA; CARVALHO, 2015).

Em que pese a existência de alguns aspectos em comum, o conceito de corrupção apresenta significados diversos, que variam de acordo com o país ou a cultura em que seja discutido. Dada à natureza complexa desse fenômeno, sua compreensão depende de um conjunto de fatores, entre eles a concentração dos poderes político e econômico, a prevalência indevida do interesse privado e individual em relação ao público e coletivo, bem como as violações de normas morais que afrontam a ideia de um bom governo (FILGUEIRAS, 2009; PINTO, 2011).

Para Lira (2005), a ideia de corrupção e seus múltiplos significados envolvem as noções de legalidade e ilegalidade, que são condicionadas pela história e pelos valores de cada sociedade. Desse modo, as distintas concepções acerca do que é legal ou ilegal afeta diretamente a construção do conceito de corrupção. Conforme lecionam Petrelluzzi e Risek Júnior (2014), os elementos centrais da corrupção são o desvio de poder do ente público e a obtenção de vantagem ilícita. Nesse sentido, os autores definem a “corrupção como sendo a conduta de pessoa natural ou jurídica, em conexão a qualquer ente público, destinada a obter; para si ou para outrem, vantagem ilícita de qualquer natureza” (PETRELLUZZI; RISEK JÚNIOR, 2014, p. 21). Sem prejuízo, Robin Theobald apresenta uma definição legalista de corrupção pública, como sendo “o uso da função pública, por parte do burocrata ou do político, para a obtenção de ganhos privados” (THEOBALD, 1990, p. 15).

De acordo com estimativas divulgadas pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), o custo médio anual da corrupção representa de 1,5% a 2,6% do Produto Interno Bruto (PIB), o que corresponde a R\$ 79 bilhões e R\$ 137 bilhões, respectivamente. Inobstante a isso, não é possível mensurar o tamanho das perdas geradas pela corrupção. Todavia, não há dúvidas de que a corrupção causa impactos negativos sobre o grau de competitividade do país e também prejudica a sua capacidade de atrair novos investimentos. Entre os efeitos negativos da corrupção estão ainda o agravamento das desigualdades sociais e a baixa qualidade dos serviços públicos (LEAL, 2014; MELIANI, 2017).

Segundo um estudo apresentado pela Transparência Internacional, em 2019, o Brasil caiu da 96ª para a 105ª posição no ranking de percepção da corrupção, que envolve 180 países.

Atualmente, o Índice de Percepção da Corrupção (IPC) é o “principal produto de investigação da Transparência Internacional” e tornou-se também o “principal indicador global de corrupção no setor público” (Transparência Internacional, 2019a, s.p.). Vale ressaltar ainda que, de acordo com a análise cruzada realizada pela pesquisa, há uma relação direta entre o IPC e a saúde das democracias. Nesse sentido, o relatório mostra que democracias plenas obtiveram, em média, 75 pontos no IPC; democracias falhas atingiram, em média, 49 pontos; regimes híbridos, isto é, que apresentam elementos de tendências autocráticas, marcaram 35 pontos; e os regimes autocráticos, por fim, alcançaram os piores resultados no IPC, com uma pontuação média de 30 pontos (Transparência Internacional, 2019b).

Em 2018, o Brasil atingiu a sua menor pontuação desde 2012: apenas 35 pontos, abaixo da média global - que ficou em 43 pontos -, e atrás de países como Ruanda e Namíbia, em 48º e 52º lugares, respectivamente. Nas primeiras posições do ranking destacam-se países europeus, como a Dinamarca, em primeiro lugar, além de outros países, como Nova Zelândia, Singapura e Canadá. Entre os países que ocupam as últimas posições no ranking estão a Síria, a Coreia do Norte e a Somália. Em relação aos países da América, a Venezuela alcançou a última colocação e na lista geral também figura nas últimas posições (168º), com apenas 18 pontos, de um total de 100 (Transparência Internacional, 2019b).

Com efeito, a doutrina ressalta que a corrupção ocupa uma posição diametralmente oposta à democracia, sendo uma de suas principais ameaças. Nessa esteira, Silva (1996, p. 5) destaca que o estabelecimento de um sistema legal tem o condão de mitigar “a possibilidade de privatização dos recursos públicos decorrente do conflito distributivo entre todos os agentes da sociedade”. Em uma democracia, portanto, o prévio estabelecimento de regras que limitam o poder dos agentes públicos visa garantir a distribuição de recursos públicos de acordo com critérios normativos.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) confere destaque às questões relacionadas à probidade e à moralidade administrativa. O § 9º, do art. 14, por exemplo, prevê o estabelecimento de casos de inelegibilidade por lei complementar, a fim de resguardar a probidade administrativa e a moralidade para exercício de mandato. Em virtude desse dispositivo, foi criada a Lei Complementar n. 64, de 18 de maio de 1990, alterada pela Lei Complementar n. 135, de 04 de junho de 2010, conhecida como Lei da Ficha Limpa, que tornou inelegível para qualquer cargo os condenados em última instância por corrupção eleitoral, entre outros.

O art. 15, inciso V, da Constituição de 1988, inclui a improbidade administrativa no rol de causas que geram a perda ou a suspensão dos direitos políticos. O caput do art. 37, por sua vez, elenca a moralidade entre os princípios da Administração Pública. E o art. 85, inciso V, define

como crime de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a probidade na administração. Em relação ao art. 37 da CF/88, consoante leciona Di Pietro (2009, p. 804), “a inclusão do princípio da moralidade administrativa na Constituição foi um reflexo da preocupação com a ética na Administração Pública e com o combate à corrupção e à impunidade no setor público”.

Com efeito, a partir de 1988, foram aprovadas diversas normas voltadas para a proteção da probidade, da ética pública e da moralidade administrativa, entre elas: a Lei n. 8.429, de 02 de junho de 1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública (Lei de Improbidade Administrativa); a Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, estabelecendo, entre outros, um sistema de responsabilidade administrativa em razão da prática de atos lesivos em sede de licitações e contratos administrativos; a Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994, revogada pela Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica (Lei Antitruste); a Lei n. 10.467, de 11 de junho de 2002, que alterou o Código Penal para, dentre outros, incluir os crimes de corrupção ativa em transação comercial internacional; e a Lei n. 12.846, de 01 de agosto de 2013, que ficou conhecida como Lei Anticorrupção Empresarial.

Em março de 2016, o Ministério Público brasileiro apresentou ao Congresso Nacional um Projeto de Lei de iniciativa popular, nos termos do art. 61, § 2º, da CF/88, que estabelece medidas de combate à impunidade, à corrupção e dá outras providências. O Projeto de Lei n. 4.850/2016, que reuniu as chamadas “Dez Medidas Contra a Corrupção”, contabilizou 1.741.721 assinaturas, e, após diversas alterações pela Câmara dos Deputados, foi encaminhado para o Senado (Projeto de Lei n. 27/2017), onde foi aprovado com emendas e remetido para análise dos deputados (BRASIL, 2019).

Embora o “pacote contra a corrupção” ainda esteja tramitando nas instâncias legislativas, o Ministério da Justiça decidiu apresentar ao Congresso Nacional, em fevereiro de 2019, um Projeto de Lei⁴ com o objetivo de estabelecer medidas contra a corrupção, o crime organizado e os crimes praticados com grave violência à pessoa. Entre as medidas propostas no chamado “pacote anticrime e anticorrupção” estão aquelas que endurecem o cumprimento das penas com a

⁴ A proposta de iniciativa do poder executivo foi desmembrada em 2 (dois) projetos de lei ordinária (PL 881/2019 – alterações no Código Eleitoral – e 882/2019 – alterações em leis penais e processuais penais diversas) e 1 (um) projeto de lei complementar (PLP 38/2019), que estabelece limites entre as instâncias para julgamentos nas esferas dos crimes comuns e dos crimes eleitorais.

imposição de regime inicial fechado para os crimes como peculato, corrupção passiva e corrupção ativa.

4. A PROTEÇÃO NORMATIVA DAS FUTURAS GERAÇÕES NO BRASIL

No século XVIII, a Revolução Industrial na Inglaterra reforçou a necessidade de controle governamental sobre o patrimônio das empresas, o que levou ao estabelecimento de leis que tornariam obrigatória a auditoria contábil empresarial. Nada obstante as mudanças ocorridas aos longos dos anos, a auditoria mantém o seu propósito original relacionado à confiabilidade dos dados e informações, sobretudo contábeis e financeiras, bem como ao cumprimento da legislação a que estão sujeitas as empresas (CARDOZO; FERNANDES, 2018). Com a Grande Depressão de 1929 nos EUA e a quebra do mercado de ações americano, foi necessário aumentar as exigências legais em relação às demonstrações contábeis das companhias de capital aberto, o que proporcionou o aprimoramento da atividade de auditoria independente, ainda no século XX.

Ao tratar do emblemático caso da Enron, que levou à aprovação nos EUA da Lei Sarbanes-Oxley, Giambiagi e Garcia (2010) destacam o conflito de interesses na relação entre a empresa de auditoria externa envolvida no escândalo, a Arthur Andersen, e a Enron, sua segunda maior cliente. Além disso, a controladoria da Enron era composta em sua maioria por colaboradores da própria empresa de auditoria. Nesse sentido, os autores chamam a atenção para a perda da independência desta última em relação à contratante, uma vez que a sua atuação estava voltada para a preservação dos interesses da administração da companhia auditada e não para o interesse público. Haja vista essa grave falha de governança corporativa, a Lei SOx passou a disciplinar as atividades dos gatekeepers (analistas, auditores e advogados) e fortaleceu o reconhecimento legal do chief financial officer (CFO), bem como do chief executive officer (CEO) e do comitê de auditoria (GIAMBIAGI; GARCIA, 2010).

Nas primeiras décadas do século XX, já havia no Brasil registros de trabalhos de auditorias independentes e a instalação de filiais estrangeiras do ramo no país colaborou para o desenvolvimento das práticas de auditoria. Somente a partir da Lei n. 4.728/1965, no entanto, a atividade de auditoria independente foi incluída no ordenamento jurídico pátrio, quando da regulamentação do mercado de capitais brasileiro.

Posteriormente, foram aprovadas outras normas que tornariam obrigatória a auditoria independente das sociedades de capital aberto, como, por exemplo, a Lei n. 6.404/1976 (art. 177, § 3º, com redação atualizada pela Lei n. 11.941/2009). Em 2016, o Conselho Federal de

Contabilidade (CFC) revogou as Resoluções CFC n. 753/1993 e 1.282/2010, que tratavam dos princípios fundamentais de contabilidade, alterando com isso a base legal associada às práticas contábeis no Brasil. Inobstante a isso, segue em vigor a Resolução CFC n. 1.374/2011, cuja finalidade da Estrutura Conceitual é, dentre outras, “auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas, interpretações e comunicados técnicos” (CFC, 2011, p. 5).

Após a dissolução da Arthur Andersen, restaram no mercado de auditorias 4 grandes empresas. São as chamadas Big Four: Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e PricewaterhouseCoopers, todas com atuação nacional e internacional. A doutrina ressalta que a formação das Big Four surgiu do processo de concentração global do setor de auditoria. A consolidação dessas empresas de auditoria, aliado ao crescente processo de convergência para as normas contábeis internacionais, impulsionaram no Brasil a demanda por serviços de consultoria, cujos valores contratados passaram a representar parcelas importantes das receitas das Big Four (COURA; BERMUDO, 2018). Nada obstante, em relação à independência da auditoria externa, crucial para garantir a confiabilidade das opiniões dos profissionais contratados, Milanez e Pinto (2016) concluem que a possibilidade de as empresas escolherem por conta própria seus auditores tende a gerar conflitos de interesse que poderiam ser mitigados caso a escolha fosse realizada de outra forma.

Entre as principais Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA) está a 2016/NBCTA200(R1), que consiste na primeira alteração da Resolução 2009/001203 (NBC TA 200), sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. De acordo com essa norma, o trabalho de auditoria de demonstrações contábeis deve ser realizado de acordo com as exigências éticas, inclusive no tocante à independência, à integridade e ao ceticismo dos profissionais responsáveis pela avaliação das evidências obtidas por meio da auditoria (RIBEIRO; RIBEIRO, 2013).

O objetivo da auditoria é aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis por parte dos usuários e não necessariamente detectar irregularidades. A 2017/NBCPA290(R2), que altera a 2014/NBCPA290(R1), dispõe sobre a independência em trabalhos de auditoria e revisão. Consoante prevê essa norma, a independência, considerada de interesse público, compreende dois aspectos principais: a) a “independência de pensamento”, a fim de não comprometer o “julgamento profissional” (item 6, parte 1); e b) a “aparência de independência”, de modo a evitar “fatos e circunstâncias” que possam prejudicar o cumprimento das exigências éticas (item 6, parte 2). A norma traz ainda exemplos de situações que criam ameaças à independência e especifica as

medidas apropriadas nesses casos. Entre as categorias de ameaças descritas pela norma está aquela que se refere à “defesa de interesse do cliente”, a ponto de comprometer a objetividade do auditor (CFC, 2017, p. 3).

Após realização de audiência pública, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou em 2011 a Instrução n. 509, que altera as Instruções n. 308/1999 e 480/2009. A Instrução de 2011, em vigor, estabelece que as companhias que mantiverem um Comitê de Auditoria Estatutário (CAE), de acordo com as condições da referida norma, poderão contratar auditor independente para a prestação de serviços de auditoria por um prazo de até 10 anos consecutivos, 5 anos a mais do que o previsto no art. 31 da Instrução CVM n. 308/1999. No entanto, a instalação do CAE pelas companhias é facultativa, sendo possível, a manutenção do sistema de rodízio a cada 5 anos.

Entre as atribuições do CAE estão: a) “opinar sobre a contratação e destituição do auditor independente para a elaboração de auditoria externa independente ou para qualquer outro serviço” (art. 31-D, I, IN CVM n. 308/99); e b) “supervisionar as atividades dos auditores independentes, a fim de avaliar a sua independência” (art. 31-D, II, a.1, IN CVM n. 308/99) (CVM, 2011, p. 4). Apesar disso, a obrigatoriedade desse sistema de rotação de firmas de auditoria não garante por si só a independência dos auditores e também não impede a concentração do mercado de auditoria, uma vez que “as maiores empresas brasileiras em vendas líquidas têm contratado com uma das Big Four” (VELOZO et al., 2013, p. 61). Vale lembrar que a Lei n. 13.303/2016 reforça a aplicação da Lei n. 6.404/1976 e da Lei n. 6.385/1976 para as empresas públicas e sociedades de economia mista de todos os entes federativos, sendo assim, o rodízio de firmas de auditoria também se aplica a essas instituições.

5. A AUDITORIA EXTERNA NO PROGRAMA DE INTEGRIDADE: O CASO DA FUNDAÇÃO RENOVA

Devido aos riscos associados ao negócio e à deficiência dos sistemas de prevenção, identificação e punição de irregularidades, o setor de mineração é um dos mais vulneráveis do mundo em relação à corrupção. O corte de custos relacionado ao controle das operações, paralelamente à expansão das indústrias de mineração, favorece o aumento das fraudes e corrupções nesse setor. De acordo com um relatório de auditoria divulgado em 2018 pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a Agência Nacional de Mineração (ANM), que é responsável no país por fiscalizar a atividade de exploração mineral e garantir a segurança de barragens - como as de Mariana e Brumadinho, em Minas Gerais - está em segundo lugar no ranking nacional de

instituições públicas federais mais expostas à fraude e à corrupção. A pesquisa reuniu dados de 287 órgãos e entidades federais, e para a classificação foram considerados os respectivos poderes de regulação das instituições e os mecanismos existentes de combate à fraude e à corrupção (TCU, 2018).

Não há dúvidas de que as dimensões das tragédias causadas pelo rompimento de barragens no Brasil, associada à vulnerabilidade do setor de mineração em relação à corrupção, demandam atenção especial quanto à efetividade dos programas de integridade das mineradoras e, também, de outras pessoas jurídicas da qual façam parte direta ou indiretamente. É o caso da Fundação Renova, organização sem fins lucrativos, criada a partir do Termo de Transação e Ajustamento de Conduta (TTAC) firmado, em março de 2016, entre a União, o Estado de Minas Gerais, o Estado do Espírito Santo e as sociedades empresárias instituidoras e mantenedoras da Fundação, a saber, a Samarco Mineração S.A., proprietária da barragem em Mariana, a Vale S.A. e a BHP Billiton Brasil Ltda, sócias da Samarco à época do desastre.

A Fundação Renova é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada exclusivamente à mobilização para o processo de reparação dos danos causados pelo rompimento da barragem de Fundão, de Mariana/MG à foz do rio Doce. O programa de integridade dessa Fundação é baseado em 4 documentos fundamentais disponíveis ao público em sua página oficial na internet⁵: o Termo de Transação e Ajustamento de Conduta, o Estatuto, o Código de Conduta e a Política Anticorrupção.

O combate à corrupção é um dos principais focos do programa de integridade da Fundação Renova, instituída pelas mineradoras Samarco (mantenedora principal), Vale e BHP (mantenedoras subsidiárias). Consideradas as causas e as finalidades de sua criação, é importante analisar a efetividade desse programa frente ao Decreto n. 8.420/2015, que regulamenta a Lei Anticorrupção e estabelece a definição dos programas de integridade, sua estrutura e os respectivos parâmetros de avaliação.

De acordo com a Cláusula 198 do TTAC, “todas as atividades desenvolvidas pela Fundação estarão sujeitas à auditoria externa independente”, de natureza contábil, financeira e finalística, a ser realizada por uma das Big Four. No entanto, o documento permite a contratação de outra empresa ou instituição de auditoria independente, caso seja comprovada a “estrutura e expertise equivalentes” (Cláusula 198, parágrafo único). O TTAC permite também a contratação de mais de uma empresa ou instituição de auditoria independente para execução da atividade,

⁵ Os documentos foram consultados a partir do endereço <https://www.fundacaorenova.org/transparencia/>.

contudo, o documento não prevê um rodízio das firmas de auditoria ao longo do período coberto pelo Acordo. O parágrafo único do art. 223 determina ainda que qualquer uma das instituidoras terão o direito de, “a qualquer tempo, realizar auditoria na Fundação” com o objetivo de verificar o cumprimento das políticas e manuais de compliance (Fundação Renova, 2016, pp. 98; 101).

O art. 22 do Estatuto da Fundação define as competências do Conselho Curador, entre elas: “autorizar a contratação de auditoria independente”, com vistas à execução das atividades previstas no TTAC (inciso X); e “eleger o Gerente de Compliance da Fundação” (inciso XVIII), subordinado ao Conselho Curador, e que “será responsável por propor, supervisionar, organizar, implementar e monitorar as políticas de anticorrupção, lavagem de dinheiro”, dentre outros, tendo em vista as normas legais os e padrões aplicáveis (art. 35, caput) (Fundação Renova, 2016, pp. 10-11; 14).

O Código de Conduta da Fundação, por sua vez, é dividido em 5 seções e o seu conteúdo destina-se a todos os seus diretores, administradores e colaboradores. A seção 4 aborda as relações da Fundação com terceiros, incluindo agentes públicos, promotores públicos e autoridades reguladoras. A observância das leis antissuborno e anticorrupção é considerada vital para a Fundação e o seu Código de Conduta proíbe expressamente, sob pena de demissão, que alguém “atuando em nome da Renova” ofereça, autorize, faça um pagamento ou conceda uma vantagem com o objetivo de “influenciar indevidamente – ou aparentar influenciar indevidamente – um agente público ou obter qualquer vantagem injusta, seja para a Fundação ou para as entidades patrocinadoras” (item 4.2) (Fundação Renova, 2017, p. 29).

Por seu turno, a Política Anticorrupção da Fundação reúne “as informações que visam à redução do risco de corrupção e suborno relativo a todas as suas atividades”. Além disso, essa Política visa reforçar o seu compromisso com a integridade e estabelece os “requisitos e as proibições específicas aplicáveis” às suas operações, tendo por padrões de referência as leis anticorrupção de diferentes países, tais como, a Lei n. 12.846, de 2013 (Brasil), o FCPA, de 1977 (EUA), e o Bribery Act, de 2010 (Reino Unido) (Fundação Renova, 2017, p. 2). A seção 11 da Política Anticorrupção disciplina as questões relativas a investigações e auditorias, e atribui ao Diretor de Ética e Compliance o dever de, “diretamente e em conjunto com auditores externos, realizar auditoria, avaliação, teste e medição regulares da efetividade do Programa de Compliance” e da Política Anticorrupção (item 11.4) (Fundação Renova, 2017, p. 11). Entre os pontos centrais da Política Anticorrupção da Renova estão: o não oferecimento ou pagamento de suborno; a impossibilidade de que as contratações ou doações beneficiem agentes públicos, direta ou

indiretamente; o não pagamento de facilitação; e a necessidade de relatar violações efetivas ou suspeitas e de procurar aconselhamento

No que tange ao estabelecimento formal de um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, a pesquisa documental revelou a adequação do programa de integridade da Fundação Renova ao art. 41 do Decreto n. 8.420/2015. Quanto aos parâmetros para avaliação do seu programa de integridade, nota-se o esforço dos documentos institucionais para demonstrar o cumprimento em relação ao art. 42, do referido Decreto, especialmente no que diz respeito ao apoio e comprometimento da alta direção, ao estabelecimento de padrões de conduta, políticas e procedimentos de integridade, bem como de procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos na interação com terceiros, sobretudo com o poder público. Nos documentos analisados, observa-se ainda o estabelecimento de auditorias múltiplas a serem realizadas, conjunta e/ou isoladamente: pelas mantenedoras principal (Samarco) e subsidiárias (Vale e BHP); pelo Diretor de Ética e Compliance, em conjunto com os auditores externos contratados; e por uma ou mais empresas de auditoria independente contratadas.

Em relação à independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento, nota-se que a Gerência de Compliance é subordinada ao Conselho Curador, órgão da Fundação composto por 14 membros (7 efetivos e 7 suplentes), sendo 6 membros efetivos e 6 membros suplentes indicados pelas mantenedoras Samarco, Vale e BHP. Apenas 2 membros do Conselho Curador, sendo 1 deles suplente, são indicados pelo Comitê Interfederativo, presidido pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) e composto por representantes da União, dos governos de Minas Gerais e do Espírito Santo, dos municípios impactados e do Comitê da Bacia Hidrográfica do Rio Doce.

Embora o Decreto n. 8.420/2015 não imponha a obrigatoriedade de auditorias externas, o TTAC prevê a contratação de empresas de auditoria independentes, que estão entre as 4 maiores do mercado. A possibilidade de contratação de empresas de auditoria não listadas no Acordo está sujeita à verificação de critérios relacionados às suas estrutura e expertise. No entanto, os documentos não trazem o detalhamento desses critérios, o que pode não contribuir para a desconcentração do setor de auditoria. Além disso, os contratos de auditoria externa são remunerados direta ou indiretamente pelas mantenedoras da Fundação, o que pode vir a configurar uma situação de ameaça - ou de aparente ameaça - à independência da auditoria, devido ao surgimento de eventuais conflitos de interesses. O rodízio de empresas de auditoria também não

encontra previsão expressa nos documentos analisados, porém há cláusula prevendo a possibilidade de contratação de mais de uma instituição ou empresa de auditoria independente, sendo vedada a contratação daquelas cujo quadro de diretores seja composto por ex-diretores ou ex-conselheiros da Samarco, Vale ou BHP. O TTAC também veda a contratação de pessoas físicas que componham o quadro de pessoal da auditoria independente, sendo necessária ainda a aprovação pelo Comitê Interfederativo do seu modelo metodológico, necessário para realizar e cumprir as suas competências.

Devido ao contexto em que foi criada, a análise dos documentos que estruturam a governança da Fundação Renova serve para auxiliar no aperfeiçoamento das leis no tocante à contratação de auditorias externas por fundações privadas, mantidas por empresas responsáveis por danos provocados em razão de suas atividades. Ante o exposto, é de fundamental importância que a legislação anticorrupção estabeleça de forma expressa parâmetros de avaliação relacionados à independência das auditorias externas, especialmente quando contratadas por pessoas jurídicas criadas em virtude de TTAC e que mantenham relação com o poder público. Para esses casos, os parâmetros indicados pelo estudo com base nas discussões apresentadas são: o sistema de rotatividade das firmas de auditoria externa ou, de forma alternativa, o rodízio de sócios das firmas de auditoria contratadas; a vedação quanto à contratação de empresas de auditoria cuja direção seja composta por dirigentes ou ex-dirigentes da pessoa jurídica contratante; a impossibilidade de contratação, pela pessoa jurídica, de funcionários que pertençam à empresa de auditoria contratada; e, a escolha da empresa de auditoria externa mediante decisão de órgão colegiado da pessoa jurídica (Comitê de Auditoria Estatutário), quando esta for criada com o objetivo exclusivo de reparar danos coletivos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O combate à corrupção empresarial praticada no âmbito da Administração Pública é um dos temas mais discutidos na atualidade. A natureza transfronteiriça desse fenômeno levou o Brasil a assumir uma série de compromissos internacionais que repercutiram no ordenamento jurídico e provocaram mudanças na postura empresarial em relação aos atos de corrupção. Nesse contexto, a população brasileira também assumiu um papel relevante ao promover manifestações que se espalharam pelo país em defesa da moralidade nas relações entre o poder público e agentes privados.

Pouco meses após a publicação do Decreto n. 8.420/2015, que regulamenta a chamada Lei Anticorrupção Empresarial (Lei n. 12.846/2013), o país vivenciou o maior desastre ambiental de sua história com o rompimento da barragem de Fundão, em Mariana, de propriedade da Samarco S.A. Devido às suas graves consequências, o caso atraiu a atenção da sociedade quanto às causas do rompimento da barragem e gerou grande preocupação quanto à reparação integral dos danos provocados pelo evento. Anos depois, o rompimento de outra barragem, em Brumadinho, marcou o país mais uma vez e trouxe à tona a mesma preocupação.

No caso de Mariana, as empresas mineradoras responsáveis pela barragem instituíram a Fundação Renova, dedicada exclusivamente à mobilização para o processo de reparação dos danos causados. Tendo em vista esse objetivo, vários instrumentos foram adotados pela Fundação, baseada nos valores essenciais de sua cultura organizacional. Um dos mais importantes instrumentos adotados nesse contexto foi o programa de integridade, tendo por referências as principais normas nacionais e internacionais de combate ao suborno e à corrupção. Além disso, de acordo com o Termo de Transação e Ajustamento de Conduta firmado entre o poder público e as sociedades empresárias responsáveis pela barragem, todas as atividades desenvolvidas pela fundação criada devem sujeitar-se à auditoria externa.

Apesar de auditoria ser considerada um dos pilares dos programas de integridade, o estudo destacou que a legislação brasileira não possui parâmetros definidos no tocante à contratação de auditorias externas no âmbito dos programas de integridade anticorrupção. Outrossim, ressaltou-se a situação de concentração global vivenciada no setor de auditoria, em que 4 grandes empresas se destacam no mercado respondendo pela execução de parcela relevante dos serviços de auditoria.

Nesse contexto, estabeleceu-se a premissa de que a inexistência de parâmetros legais no campo em discussão pode representar um risco em potencial para a independência das auditorias contratadas, prejudicando assim a efetividade dos processos de reparação de danos provocados pelo rompimento de barragens. Tendo em vista o problema concernente aos riscos identificados, o estudo propôs-se a investigar, a partir do caso da Fundação Renova, a contratação de auditorias externas no âmbito dos programas de integridade e de que forma os regulamentos de combate à corrupção podem contribuir para assegurar a independência dessas auditorias.

A pesquisa nos documentos da Fundação revelou a sua preocupação quanto ao alinhamento do seu programa de integridade ao ordenamento pátrio, especialmente no que tange ao Decreto n. 8.420/2015. Além disso, a auditoria independente foi considerada um elemento chave na fiscalização do seu desempenho. Em relação à auditoria externa, porém, constatou-se que

o foco da legislação pátria recai sobre as demonstrações contábeis de algumas instituições, não tratando dessa questão quando o assunto são os programas de integridade.

Desse modo, considerado o problema alvo da pesquisa, este trabalho trouxe como resultado a proposição de 4 parâmetros específicos para a avaliação desses programas, sendo eles: o sistema de rotatividade das firmas de auditoria externa ou, de forma alternativa, o rodízio de sócios das firmas de auditoria contratadas; a vedação quanto à contratação de empresas de auditoria cuja direção seja composta por dirigentes ou ex-dirigentes da pessoa jurídica contratante; a impossibilidade de contratação, pela pessoa jurídica, de funcionários que pertençam à empresa de auditoria contratada; e, a escolha da empresa de auditoria externa mediante decisão de órgão colegiado da pessoa jurídica (Comitê de Auditoria Estatutário), quando esta for criada com o objetivo exclusivo de reparar danos coletivos.

A fim de demonstrar o cumprimento dos objetivos do estudo, após a análise do arcabouço legislativo pertinente, os parâmetros normativos sugeridos foram definidos tendo como foco a preservação do caráter independente das auditorias externas. Haja vista as discussões desenvolvidas com base em um caso concreto amplamente noticiado, destacou-se a aplicabilidade dos parâmetros sugeridos especialmente quando as auditorias são contratadas por pessoas jurídicas criadas em virtude de acordos extrajudiciais entre empresários e o poder público. Portanto, com base na pesquisa realizada, sustenta-se o entendimento de que os regulamentos anticorrupção podem contribuir para a garantia da independência das auditorias externas, por meio do estabelecimento de condições ou exigências especiais para a contratação ou execução dos serviços.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Berenice Silveira de Sousa; QUIRINO, Israel. COMPLIANCE: uma nova prática no combate à corrupção nas empresas. *Boletim Jurídico*, Uberaba/MG, a. 13, no 1461, 2017. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/4236/compliance-nova-pratica-combate-corrupcao-nas-empresas>. Acesso em: 22 mar. 2019.

AZEVEDO, A. M. L. Bribery Act 2010: um novo paradigma no enfrentamento da corrupção. *Revista de Concorrência e Regulação*. Coimbra: Edições Almedina SA., ano III, n. 10, p. 195-224, jun. 2012.

BARCAT, G. Um programa de integridade não é um programa de conformidade. In: BRANDÃO, C. E. L.; FONTES FILHO, J. R.; MURITIBA, S. N. (orgs.). Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). *Governança corporativa e integridade empresarial. Dilemas e Desafios*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2017, p. 51-59.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. *Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015*. Regulamenta a Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa 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/ Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. *Lei n. 12.846, de 1º 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/L12846.htm. Acesso em: 15 mar. 2019.

BRASIL. SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei da Câmara n. 27, de 04 de abril de 2017*. Medidas de Combate à Corrupção. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/128634>. Acesso em 22 set. 2019.

CARDOZO, J. S. S.; FERNANDES, A. M. *Auditoria das demonstrações financeiras*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018.

CLAYTON, M. Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente. In: MAEDA, B.; AYRES, C.; delDEBBIO, A. (coords.). *Temas de anticorrupção e compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 149-201.

Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *Instrução n. 509, de 16 de novembro de 2011*. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/500/inst509.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *NBC PA 290 (R2), de 19 de maio de 2017*. Independência – trabalhos de auditoria e revisão. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290(R2).pdf). Acesso em: 12 abr. 2019.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016*. Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 08 abr. 2019.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *Resolução n. 1.374, de 16 de dezembro de 2011*. Dá nova redação a NBC TG Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc. Acesso em: 13 abr. 2019.

COURA, B.; BERMUDO, V. *Controladoria*. Rio de Janeiro: FGV Editora. 2018.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

FRAZÃO, A. *Direito da concorrência: pressupostos e perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2017.

Fundação Renova. *Código de Conduta*. 2017. Disponível em: <https://www.fundacaorenova.org/wp-content/uploads/2017/05/conduitanovo.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2019.

Fundação Renova. *Estatuto*. 2016. Disponível em: <https://www.fundacaorenova.org/wp-content/uploads/2016/11/estatuto-registrado.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2019.

Fundação Renova. *Política Anticorrupção*. 2017. Disponível em: <https://www.fundacaorenova.org/wp-content/uploads/2017/05/politica-anticorruptao.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2019.

Fundação Renova. *Termo de Transação e Ajustamento de Conduta*. 2016. Disponível em: <https://www.fundacaorenova.org/wp-content/uploads/2016/07/ttac-final-assinado-para-encaminhamento-e-uso-geral.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2019.

GIAMBIAGI, F.; GARCIA, M. (orgs.). *Risco e regulação: por que o Brasil enfrentou bem a crise e como ela afetou a economia mundial*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GONÇALVES, I. M. Ação legislativa no combate a corrupção: a previsão da responsabilidade civil objetiva na lei 12.846/2013. In: BERNARDI, R.; ALONSO, R. P. (orgs.). *Responsabilidade do Estado*. Jacarezinho, PR: UENP & Instituto Ratio Juris, 2015, p. 90-115.

GONÇALVES, V. G. A importância das sanções na atuação profissional dos contadores. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 166, p. 56-67, jan. 2012.

LAMY, E. Compliance, um caminho sem volta. *JusCatarina*. 2018. Disponível em: <http://www.juscatarina.com.br/2018/02/28/eduardo-lamy-compliance-um-caminho-sem-volta/>. Acesso em: 27 mar. 2019.

LEAL, R. G. Os efeitos deletérios da corrupção em face dos direitos humanos e fundamentais. In: LEAL, R. G.; SILVA, I. S. (orgs.). *As múltiplas faces da corrupção e seus efeitos na democracia contemporânea*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014, p. 9-26.

LIRA, F. J. *Corrupção e pobreza no Brasil: Alagoas em destaque*. Maceió: Edufal, 2005.

MAEDA, B. Programas de Compliance Anticorrupção: importância e elementos essenciais. In: MAEDA, B.; AYRES, C.; delDEBBIO, A. (coords.). *Temas de anticorrupção e compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 167-201.

MARINELA, F.; PAIVA, F.; RAMALHO, T. *Lei anticorrupção - (Lei n. 12.846, 1º de agosto de 2013)*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MELIANI, M. Moral da história. *Revista Excelência em Gestão*. ano IX, n. 10, p. 8-15, set. 2017.

MENDES, F. S.; CARVALHO, V. M. *Compliance: concorrência e combate à corrupção*. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

MILANEZ, B.; PINTO, R. G. Considerações sobre o Termo de Transação e de Ajustamento de Conduta firmado entre Governo Federal, Governo do Estado de Minas Gerais, Governo do Estado do Espírito Santo, Samarco Mineração S.A., Vale S. A. e BHP Billiton Brasil LTDA. PoEmas. 2016. Disponível em: <http://www.ufjf.br/poemas/publicacoes/desastre-do-rio-doce/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

MOREIRA, E. O. Compliance no brasil: aspectos da responsabilidade fiscal das empresas no combate à corrupção. *Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR*. ano 3, n. 2, ago. 2018.

NARS, K. Golpes bilionários: *Como os maiores golpistas da história enganaram tanta gente por tanto tempo*. 2. ed. Belo Horizonte: Gutenberg Editora, 2012.

PAGOTTO, L. Esforços globais anticorrupção e seus reflexos no Brasil. In: MAEDA, B.; AYRES, C.; delDEBBIO, A. (coords.). *Temas de anticorrupção e compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 21-44.

PETRELLUZZI, M. V.; RISEK JUNIOR, R. N. *Lei Anticorrupção: Origens, comentários e análise da legislação correlata*. São Paulo: Saraiva, 2014.

PINTO, C. R. J. *A banalidade da corrupção: uma forma de governar o Brasil*. Belo Horizonte: UFMG, 2011.

RIBEIRO, O. M.; RIBEIRO, J. M. *Auditoria Fácil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAAD-DINIZ, E. S; SILVEIRA, R. M. J. *Compliance, Direito Penal e Lei Anticorrupção*. São Paulo: Saraiva, 2015.

SIBILLE, D.; SERPA, A. Os pilares do programa de compliance. Uma breve Discussão. São Paulo: Legal Ethics Compliance. 2016. Disponível em: https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/os_pilares_do_programa_de_compliance.pdf. Acesso em: 28 mar. 2019.

SILVA, D. C.; COVAC, J. R. *Compliance: Como Boa Prática de Gestão no Ensino Superior Privado*. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, M. F. G. A Economia Política da Corrupção. *Estudos Econômicos da Construção*. 1996. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/downloads/publicacoes/A%20economia%20pol%C3%ADtica%20da%20corrup%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

SILVA, R. B. *O que é compliance?: Conceitos e ferramentas na visão de um auditor interno*. Rio de Janeiro: Albratroz, 2018.

THEOBALD, R. *Corruption, development and underdevelopment*. MacMillan. 1990.

Transparência Internacional. *Corruption perceptions index 2018 shows anti-corruption efforts stalled in most countries*. 2019a. Disponível em: https://www.transparency.org/news/pressrelease/corruption_perceptions_index_2018. Acesso em: 22 set. 2019.

Transparência Internacional. *Índice de Percepção da Corrupção*. 2019b. Disponível em: <https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/tibr-downloads/CPI-2018.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

Tribunal de Contas da União (TCU). *Relatório de Auditoria. Acórdão n. 2.604/2018 - Plenário*. Relatora: Ana Arraes. Data da Sessão: 14 nov. 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/E3/F2/62/3D/DA0476101270AF66E18818A8/AA-010.348.2018-2-prevencao%20fraude%20e%20corrupcao%20na%20APF_acordao.pdf. Acesso em: 06 abr. 2019.

VELOZO, E. J. Concentração de Firms de Auditoria: Atuação das Big Four no Cenário Empresarial Brasileiro. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 56-64, set./dez. 2013.

Recebido em: 26/04/2019

Aprovado em: 24/09/2019

Editor:
Dr. Leonardo da Rocha de Souza

Editores executivos:
Dr. Alejandro Knaesel Arrabal
Amazile Titoni de Hollanda Vieira
Layra Linda Rego Pena