**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PATRICIA REIS CASTRO

**Um estudo sobre o processo de adesão ao programa de integridade da lei
12.846, de 1º de agosto de 2013, e seus efeitos sobre os controles internos em
empresas nacionais e multinacionais**

**SÃO PAULO
2016**

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

PATRICIA REIS CASTRO

Um estudo sobre o processo de adesão ao programa de integridade da lei 12.846, de 1º de agosto de 2013, e seus efeitos sobre os controles internos em empresas nacionais e multinacionais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO
2016

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Castro, Patricia Reis Carvalho de.

Um estudo sobre o processo de adesão ao programa de integridade da lei 12.846, de 1º de agosto de 2013, e seus efeitos sobre os controles internos em empresas nacionais e multinacionais / Patricia Reis Carvalho de Castro. – São Paulo, 2016.

152 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2016.

Orientador: Reinaldo Guerreiro.

1. Corrupção financeira. 2. Controle interno. 3. Fraude corporativa. 4. Lei anticorrupção – Parâmetros. 5. FCPA – Foreign Corrupt Practice Act. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD 364.168

À minha querida avó (*in memoriam*),
exemplo de esforço e resiliência.

Persistência na pesquisa científica
leva ao instinto de verdade.

Louis Pasteur

RESUMO

Castro, P. R. (2016). *Um estudo sobre o processo de adesão ao programa de integridade da lei 12.846, de 1º de agosto de 2013, e seus efeitos sobre os controles internos em empresas nacionais e multinacionais*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Diante dos escândalos contábeis e fraudes corporativas reportadas nas últimas décadas em diversos países do mundo, incluindo o Brasil, aprovou-se, em agosto de 2013, a lei anticorrupção brasileira 12.846, com o objetivo de responsabilizar administrativa e civilmente pessoas jurídicas que pratiquem atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Embora seja notório o esforço do governo federal brasileiro no combate à corrupção, a legislação carecia de orientações sobre mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, demandando o preparo de documento complementar, publicado em março de 2015, através do Decreto 8.420. O presente estudo investiga o grau de conhecimento sobre o programa de integridade da lei anticorrupção, bem como sua existência e aplicabilidade, por meio da análise da percepção dos respondentes de uma amostra de empresas nacionais e multinacionais. Avaliam-se também os efeitos do programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção sobre os controles internos das organizações e a opinião de auditores independentes sobre o monitoramento destes controles, com o advento da nova legislação. A amostra contempla 32 empresas de capital aberto associadas à ABRASCA (Associação Brasileira de Companhias Abertas) e 25 firmas de auditoria vinculadas ao IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil). Para coletar as respostas, utiliza-se o método *survey*, operacionalizado através de um formulário comercializado pela empresa Vroman Systems Inc (*Form site*) e enviado eletronicamente para o grupo de empresas selecionado. Em relação aos achados, destaca-se a confirmação de que a função do *compliance officer* foi criada após a regulamentação da lei anticorrupção, indicando que a legislação impactou o número de funcionários das organizações. Também se constata que as empresas respondentes, associadas à ABRASCA, têm alto grau de conhecimento e aderência aos parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção. Além disso, as firmas de auditoria associadas ao IBRACON confirmam que o programa de integridade da lei anticorrupção afetou o modelo de trabalho das auditorias independentes no Brasil. Dentre as recomendações para aprofundamento da pesquisa, sugere-se expandir a amostra para empresas de capital fechado, independentes de associações, e buscar entender se o programa de integridade da lei anticorrupção beneficia a performance financeira das empresas estabelecidas no Brasil.

Palavras-chave: Corrupção, controle interno, fraude corporativa, lei anticorrupção, parâmetros, FCPA.

ABSTRACT

Castro. P. R. (2016). *A study on the adherence process to the law 12,846, August 1, 2013 integrity program, and its effects on internal controls in national and multinational companies*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

In the face of corporate accounting scandals and frauds reported in the last decades in several countries, including Brazil, the Brazilian anti-corruption law 12,846 was approved in August 2013, with the purpose of charging administratively and civilly persons who commit acts against public, national or foreign administrations. Although the efforts of the Brazilian federal government to combat corruption are notable, the legislation lacked guidance on mechanisms, internal integrity procedures, audit and incentives to whistleblowing, resulting in the preparation of a supplementary document published in March 2015, through Decree 8,420. This study investigates the extent of knowledge about the anti-corruption integrity program law, as well as its existence and applicability, through the analysis of a sample of national and multinational companies. The effects of the integrity program, established in the anti-corruption law, on internal controls of organizations and the opinion of independent auditors on the monitoring of these controls, with the advent of new legislation, are also evaluated. The final sample includes 32 public companies associated with ABRASCA (Brazilian Association of Listed Companies) and 25 audit firms linked to IBRACON (Institute of Independent Auditors of Brazil). In order to collect the answers, the survey method is used, and conducted through a form marketed by Vroman Systems Inc (Form website) and sent electronically to the selected population. Regarding the results, the analysis shows that the function of the compliance officer was created after the regulation of the anti-corruption law, and indicates that the legislation affected the number of resources at these organizations. It also notes that the surveyed companies, associated with ABRASCA, have a high degree of knowledge and adherence to the parameters of the anti-corruption integrity program law. In addition, audit firms associated with IBRACON confirm that the anti-corruption integrity program law has affected the working model of independent audits in Brazil. For further research, it is recommended that the sample be expanded to include private companies and independent associations, and that the analysis should seek to understand if the anti-corruption integrity program law benefits the financial performance of the corporations in Brazil.

Keywords: Corruption, internal control, corporate fraud, anti-corruption law, parameters, FCPA.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Convenção das Nações Unidas contra corrupção – dezembro de 2015.....	18
Figura 2 – Novo diamante da fraude.....	27
Figura 3 – Árvore da fraude	32
Figura 4 – Distribuição das respostas recebidas por semana – ABRASCA.....	60
Figura 5 – Distribuição das respostas recebidas por semana – IBRACON.....	60
Figura 6 – QUPC – Quadrado Unitário do Plano Cartesiano.....	70
Figura 7 – Redes lógicas para a conversão de crença μ_1 e descrença μ_2 em um certo grau de certeza ($G1 = \mu_1R - \mu_2R$) e grau de contradição ($G2 = \mu_1R + \mu_2R - 1$), com conectivos OR e AND para quatro fatores.....	71
Figura 8 – Distribuição das empresas por porte (número de empregados) – ABRASCA.....	74
Figura 9 – Distribuição das firmas de auditoria por porte (número de empregados) – IBRACON.....	74
Figura 10 – Distribuição das empresas por setor de atuação.....	75
Figura 11 – Grau de importância de autorizações governamentais e interação com o setor público.....	75
Figura 12 – Distribuição das firmas de auditoria por região e carteira de clientes.....	77
Figura 13 – Classificação do grau de conhecimento sobre a lei anticorrupção 12.846/2013.....	80
Figura 14 – Novos recursos e custos para atender as demandas da lei anticorrupção.....	87
Figura 15 – Conversão de crença μ_1 e descrença μ_2 em um certo grau de certeza e em grau de contradição, com conectivos OR e AND para 4 fatores.....	90

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplos de fraudes corporativas praticadas por altos executivos	30
Tabela 2 – Categorias e exemplos de apropriação indébita de ativos.....	37
Tabela 3 – Fraudes contábeis comprovadas no início do presente século.....	41
Tabela 4 – Análise comparativa entre a FCPA e a lei anticorrupção brasileira.....	52
Tabela 5 – Associação dos dezesseis parâmetros do programa de integridade com o questionário enviado às empresas nacionais e multinacionais.....	55-57
Tabela 6 – Teste de confiabilidade das respostas recebidas (ABRASCA).....	61
Tabela 7 – Teste de confiabilidade das respostas recebidas (IBRACON).....	61
Tabela 8 – Classificação de porte das empresas.....	62
Tabela 9 – Classificação do setor de atuação.....	63-64
Tabela 10 – Análise das 23 proposições e cálculo da mediana	66
Tabela 11 – Interpretação de valores.....	68
Tabela 12 – Convenção para descrever a interpretação e síntese de informação obtida por escala <i>Likert</i> quanto aos graus de certeza e de contradição normalizados.....	72
Tabela 13 – Distribuição das posições dos respondentes.....	78
Tabela 14 – Quantidade de respondente por área de atuação.....	79
Tabela 15 – Anos de experiência dos respondentes.....	79
Tabela 16 – Matriz de atribuição do grau de concordância por parâmetro do programa de integridade.....	82-83
Tabela 17 – Matriz de atribuição do grau de concordância muito forte por setor de atuação.....	84-85
Tabela 18 – Matriz de atribuição dos graus de concordância baixa por setor de atuação.....	86
Tabela 19 – Quantidade de respondentes por setor.....	88
Tabela 20 – Cálculo do grau de crença μ_1 e descrença μ_2	89
Tabela 21 – Matriz de atribuição dos graus de concordância ao fator “efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos”.....	92
Tabela 22 – Matriz de atribuição do grau de concordância aos efeitos da lei anticorrupção sobre os recursos e escopo da auditoria.....	94
Tabela 23 – Matriz de atribuição do grau de concordância em relação à inclusão dos critérios do programa de integridade nos testes de auditoria.....	95
Tabela 24 – Matriz de atribuição do grau de concordância a respeito da responsabilidade da auditoria externa.....	96

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas

ACFE: *Association of Certified Fraud Examiners*

ADR: *American Depositary Receipt*

AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*

CADE: Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CEO: *Chief Executive Officer*

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CFO: *Chief Financial Officer*

CGU: Controladoria-Geral da União

COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

DOJ: *United States Department of Justice*

FCPA: *Foreign Corrupt Practices Act*

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC: *International Federation of Accountants*

IIA: *The Institute of Internal Auditors*

OECD: *Organization for Economic Cooperation and Development*

OEA: *Organization of American States*

OLAF: *Office Européen de Lutte Anti-Fraude*

OMC: Organização Mundial do Comércio

ONU: Organização das Nações Unidas

SEC: *Securities and Exchange Commission*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	17
1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	19
1.3 OBJETIVOS GERAIS.....	19
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	20
1.5 HIPÓTESES.....	20
1.6 ESTRUTURA DE PESQUISA.....	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 CORRUPÇÃO NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO	23
2.2 FRAUDE	24
2.2.1 Fraude ou erro?.....	25
2.2.2 Diamante da fraude	25
2.2.2.1 Pressão	26
2.2.2.2 Oportunidade	26
2.2.2.3 Racionalização	26
2.2.2.4 Capacidade.....	27
2.3 TIPOS DE FRAUDE	31
2.3.1 Corrupção	32
2.3.2 Apropriação indébita de ativos.....	35
2.3.3 Demonstrações financeiras fraudulentas	38
2.4 MECANISMOS E PROCEDIMENTOS INTERNOS DE INTEGRIDADE: <i>COMPLIANCE</i> ANTICORRUPÇÃO	43
2.4.1 Monitoramento e auditoria	46
2.5 LEI ANTICORRUPÇÃO	47
2.5.1 Lei anticorrupção brasileira.....	47
2.5.2 Lei anticorrupção norte-americana.....	51
2.5.3 Análise comparativa entre FCPA e a lei anticorrupção brasileira	51
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	53
3.1 INSTRUMENTO DE COLETA – ESTRUTURA DO FORMULÁRIO	54
3.2 PÚBLICO ALVO, TAMANHO DA AMOSTRA E RECEBIMENTO DAS RESPOSTAS	58
3.3 ANÁLISE DOS DADOS	61

3.3.1 Análise do perfil das empresas e respondentes.....	62
3.3.2 Classificação do grau de aderência das empresas ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira.....	64
3.3.3 Lógica paraconsistente.....	68
3.3.3.1 Redes lógicas.....	70
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	73
4.1 ANÁLISE DO PERFIL DOS PARTICIPANTES.....	73
4.2 RELAÇÃO ENTRE OS PARÂMETROS DO PROGRAMA DE INTEGRIDADE E O GRAU DE CONCORDÂNCIA POR SETOR DE MERCADO	80
4.3 CLASSIFICAÇÃO DO GRAU DE ADERÊNCIA DAS EMPRESAS AO PROGRAMA DE INTEGRIDADE DA LEI ANTICORRUPÇÃO	88
4.4 O EFEITO DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE O ESCOPO DE TRABALHO DAS AUDITORIAS EXTERNAS	93
5 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
REFERÊNCIAS.....	105
APÊNDICE A – Termo de confidencialidade dos questionários.....	117
APÊNDICE B – Identificação do perfil dos respondentes e da empresa.....	119
APÊNDICE C – Questionário elaborado para as empresas associadas à ABRASCA...	123
APÊNDICE D – Questionário elaborado para as firmas de auditoria associadas ao IBRACON.....	125
ANEXO A – Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013.....	127
ANEXO B – Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015.....	137

1 INTRODUÇÃO

As falhas de governança corporativa e controles internos, responsáveis pela precipitação dos escândalos da bolsa de valores norte-americana na década de 1980, e os escândalos contábeis do final da década de 1990 demonstraram que o regime de autorregulamentação e transparência voluntária sobre os controles internos foi fortemente ineficiente nos Estados Unidos (Shapiro & Matson, 2008). O primeiro debate formal sobre relatórios de controle interno das organizações ocorreu durante as audiências, no Congresso norte-americano, antecedentes à lei anticorrupção de 1977, conhecida como *Foreign Corrupt Practice Act* (FCPA). A primeira versão da lei anticorrupção norte-americana exigia que as empresas estabelecidas nos Estados Unidos elaborassem e mantivessem um sistema de controles internos e registros contábeis detalhados (Shapiro & Matson, 2008). A conscientização das empresas sobre a nova lei refletiu-se no alto índice de contratação de auditores internos no final da década de 1970, associando-se ao objetivo de avaliar os controles internos e garantir conformidade com as disposições da FCPA (US Congress, 1977).

Em 1988, a FCPA foi revista sob o argumento de que as empresas norte-americanas eram prejudicadas, especialmente no ambiente internacional, por atender os requerimentos de uma lei anticorrupção não aplicável a seus concorrentes estrangeiros (Salbu, 1997). Mesmo assim, a essência da versão da FCPA de 1977, sobre a proibição de pagamentos a terceiros quando o pagador tem conhecimento de que o principal propósito do pagamento é influenciar ilegalmente um agente público estrangeiro, foi mantida.

Durante a década de 1990, muitos estudos sobre ética e políticas de *compliance* foram realizados, principalmente no ambiente acadêmico norte-americano. Verschoor (1998) estudou a relação entre o desempenho financeiro de empresas norte-americanas e o compromisso com ética e identificou que 27% das 500 maiores empresas de capital aberto incluíam, em seu relatório anual aos acionistas, suas políticas de *compliance* e também enfatizavam o cumprimento do código de conduta. Verschoor (1998) constatou que o desempenho financeiro dessas empresas era superior à performance de empresas sem qualquer tipo de *disclosure* sobre as práticas de *compliance* adotadas.

Arruñada (2004), Bierstaker, Brody e Pacini (2006) e Yallapragada, Roe e Toma (2012) verificaram que os casos de fraudes, ocorridos no meio corporativo, caracterizavam-se por apresentar o uso indevido da contabilidade, com técnicas complexas e engenhosas, visando a

ludibriar o mercado com informações transversas nas demonstrações financeiras. Ficou evidenciado que, nesses casos, intencionalmente, as demonstrações contábeis não cumpriram sua função fundamental de reduzir a assimetria informacional entre os gestores das empresas e, por exemplo, os investidores externos, que são os interessados por informações confiáveis e relevantes. Também ficou claro o descontrole relativo ao patrimônio das organizações.

No Brasil, a preocupação sobre ética corporativa e controles internos é mais recente, embora as características institucionais, políticas e sociais, já no período colonial, revelassem muito sobre as origens e razões das práticas de corrupção no Brasil (Debbio, Maeda & Ayres, 2013). Dessa forma, são crescentes os casos de corrupção submetidos à justiça penal, com ampla cobertura pela imprensa (Petry, 2014; Carvalho & Ferreira, 2014), destacando-se os escândalos envolvendo grandes companhias brasileiras como Sadia, Aracruz, Banco Santos, Banco Pan Americano e mais recentemente a gigante de óleo e gás, Petrobrás. Os fatos mostram que os controles existentes não foram suficientes para salvaguardar os ativos, proteger o interesse dos *stakeholders* e, sobretudo, a imagem dessas empresas (Perera, Freitas & Imoniana, 2014).

Salientando a complexidade desse assunto, destacam-se Silva e Cardozo (2012), ao compararem fraudes noticiadas no Brasil e nos Estados Unidos nos últimos 20 anos. Os autores constataram que, nos Estados Unidos, 91% das demonstrações fraudulentas foram auditadas pelas cinco maiores empresas de auditoria na época, as “*Big Five*” (Pricewater house Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young e a falida Arthur Andersen), enquanto que, no Brasil, apenas 32% das demonstrações fraudulentas foram auditadas pelas “*Big Five*”.

Todavia, as fraudes corporativas não se resumem apenas a questões relacionadas com a contabilidade, seja no Brasil ou em outros países. Existem outros meios ilícitos utilizados pelos fraudadores que também causam danos à reputação e ao patrimônio das organizações, como a espionagem industrial e a empresarial, a manipulação de informações, as compras para benefício pessoal, os pagamentos de propinas e o roubo de ativos, entre outros (Wells, 2008).

A solução simplista de estabelecer a pena para condutas corruptas não tem apresentado efeitos, nem mesmo em mercados amadurecidos, como os dos Estados Unidos, onde a lei anticorrupção perpetua há quase 40 anos. O grande desafio consiste, atualmente, não mais em mudar as instituições políticas ou administrativas do país, mas em alterar a cultura cotidiana e o conceito da corrupção.

1.1 Justificativas e contribuições da pesquisa

A economia é a principal responsável por situar o estudo da corrupção, por muitas décadas, em um plano secundário. Superadas as concepções moralistas sobre os aspectos negativos da corrupção, a ciência econômica formulou proposições segundo as quais o pagamento de suborno não implicaria, na maioria das ocasiões, nenhuma perda de bem-estar social e, por isso, deveria até mesmo ser ignorado pelo sistema jurídico. Em outros cenários, a corrupção até mesmo poderia aumentar a eficiência alocativa, na medida em que “diminuiria” a burocracia administrativa e facilitaria o funcionamento dos mercados (Debbio et al., 2013).

A opinião de teóricos econômicos e a reação pública mudaram significativamente após o escândalo de propinas pagas pela *Lockheed Aircraft Corporation* a funcionários públicos estrangeiros de vários países aliados aos Estados Unidos à época da Guerra Fria (Link, 1974). O caso *Lockheed Aircraft Corporation* expôs uma brecha no ordenamento repressivo anticorrupção: do ponto de vista punitivo, em nenhum país do mundo, subornar um funcionário público estrangeiro era crime e, por isso, os responsáveis não foram condenados criminalmente. Após confessar o repasse de US\$ 22 milhões, a *Lockheed Aircraft Corporation* emitiu uma declaração, na qual quase defendia o direito da empresa de subornar (Debbio et al., 2013).

Atualmente, os empresários e mesmo os economistas enxergam a corrupção como um fator que altera o funcionamento do livre mercado e, em consequência, causa distorções que geram ineficiências (Locatelli, 2014).

Nesse contexto, países como os Estados Unidos se comprometeram com o combate à corrupção internacional na década de 1980 e politicamente forçaram outros países a fazer o mesmo. O Brasil havia se comprometido com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) na convenção mundial de junho de 2002 a elaborar uma lei relativa ao suborno dentro e fora do país e, passados onze anos desse acordo, a aprovação da lei anticorrupção 12.846/2013 finalmente aconteceu.

O Brasil é signatário de outros dois acordos internacionais, estruturados pela Organização dos Estados Americanos (OEA) e pela Organização das Nações Unidas (ONU), sendo esta o maior instrumento vinculante internacional de combate à corrupção de funcionários estrangeiros. Em dezembro de 2015, o acordo da ONU já possuía adesão de quase todos os países do planeta, conforme a figura 1.

Figura 1 – Convenção das Nações Unidas contra corrupção – dezembro de 2015. Fonte: <https://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/signatories.html>.

Além das convenções da OCDE, da OEA e da ONU, outros organismos internacionais adotaram medidas para combate à corrupção influenciando o Brasil indiretamente. Em 1993, a Organização Mundial do Comércio (OMC) emitiu declaração com sugestão de medidas de prevenção à corrupção na área fiscal relacionadas ao comércio exterior. Na Europa, foram firmados diversos acordos para criminalização e cooperação da corrupção, culminando na criação do *Office Européen de Lutte Anti-Fraude* (OLAF). Por fim, o Banco Mundial implementou ferramentas de sanção para banir empresas corruptas, impedindo-as de acessar os projetos financiados pelo banco (Debbio et al., 2013).

Considerando a recente aprovação da lei anticorrupção brasileira bem como a iminente participação do país em convenções mundiais contra a corrupção, ressalta-se também a escassez de estudos empíricos em contabilidade gerencial sobre os efeitos da legislação anticorrupção em relação aos controles internos das organizações, bem como o trabalho das auditorias externas. Assim, a presente pesquisa apresenta um tema de muita relevância à sociedade em geral e às empresas, através da investigação de um problema ainda pouco explorado pela comunidade científica brasileira.

1.2 Situação problema e questão de pesquisa

No início do século XXI, a Contabilidade foi sacudida por uma série de fraudes envolvendo grandes corporações de projeção mundial, tais como: as americanas Enron, Tyco, WorldCom, Xerox, Bristol Meyers, Merck e Pfizer; as europeias Parmalat, Sanofi e Siemens; e as brasileiras Sadia, Aracruz, Banco Santos, Banco Pan Americano e Petrobrás (Perera et al., 2014). Em nível internacional, tais fatos despertaram grande preocupação nos investidores, tanto em relação à preservação dos ativos investidos, quanto às possíveis medidas de proteção contra os agentes fraudadores, interessados em se enriquecer com o dinheiro alheio.

Em novembro de 2014, o Departamento de Justiça norte-americano iniciou uma investigação contra a gigante do petróleo brasileiro Petrobrás, a qual possui ADR (*American Depositary Receipt*) na bolsa de Nova York, enquanto a *Securities and Exchange Commission* (SEC), reguladora do mercado de capitais americano, abriu um inquérito civil. O objetivo das autoridades americanas era apurar se a Petrobrás, ou se seus funcionários, intermediários ou prestadores de serviços, violaram a lei anticorrupção dos Estados Unidos, através do recebimento ilícito de propinas. Em agosto de 2015, a agência de notícias Reuters publicou que o pagamento de propinas poderia significar US\$ 1.6 bilhões ou mais em multas para a Petrobrás.

Embora o desastre econômico, jurídico e de reputação para as empresas seja evidente, ainda é frequente o registro de casos de corrupção envolvendo grandes corporações nacionais e internacionais. Considerando esse contexto, a simples exigência de um sistema de controle interno e a responsabilidade civil e criminal da alta administração, sem os devidos ajustes à prática de monitoramento, podem retardar o objetivo principal da lei: coibir a prática de corrupção.

Nesse sentido, o presente estudo propõe-se a responder a seguinte questão de pesquisa: **Qual o grau de aderência das empresas de capital aberto, bem como das firmas de auditoria, aos critérios do programa de integridade da lei anticorrupção 12.846, de 1º de agosto de 2013?**

1.3 Objetivos gerais

A presente pesquisa orienta-se por dois objetivos principais. O primeiro objetivo é a análise do grau de aderência das empresas nacionais e multinacionais aos parâmetros do programa de

integridade da lei anticorrupção brasileira. Essa etapa do estudo busca identificar o compromisso das organizações com o programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção brasileira, bem como os efeitos da lei sobre os controles internos dessas organizações, com base na percepção de seus gestores.

O segundo objetivo do trabalho contempla a análise da percepção dos auditores externos sobre o processo de monitoramento dos controles internos das empresas nacionais e multinacionais em relação ao programa de integridade da lei anticorrupção.

1.4 Objetivos específicos

Esse estudo ainda apresenta os seguintes objetivos específicos:

- Mensurar o grau de conhecimento, através de uma amostra de empresas nacionais e multinacionais, da lei anticorrupção brasileira;
- Investigar a existência e aplicabilidade do programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção brasileira;
- Avaliar os efeitos do programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção sobre os controles internos existentes, bem como a implantação de novos procedimentos que atendam aos requerimentos da legislação anticorrupção;
- Coletar a opinião de auditores externos sobre o monitoramento dos controles internos com o advento da lei anticorrupção brasileira.

1.5 Hipóteses

O uso de hipóteses desempenha um importante papel na organização da pesquisa, pois a partir da sua formulação é possível identificar as informações necessárias, evitar a dispersão, focalizar determinados segmentos do campo de observação e selecionar os dados (Yin, 2001). Considerando os objetivos propostos, formulam-se as seguintes hipóteses:

H1: O grau de aderência das empresas nacionais e estrangeiras ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira é mínimo ou zero.

Essa hipótese é rejeitada se a análise dos dados coletados, através da ferramenta *survey*, trouxer evidências de que as empresas pesquisadas têm oito dos dezesseis parâmetros do programa de integridade definidos na lei anticorrupção. Por exemplo, se o código de conduta, o treinamento periódico sobre o programa de integridade e os registros contábeis refletem a realidade da empresa ou não.

H2: A nova lei anticorrupção impacta os controles internos das organizações.

Esperava-se que as organizações reforçassem e aumentassem o número de controles internos para atender aos programas de integridade da nova legislação. Esta hipótese é refutada se o resultado do *survey* apontar que as empresas pesquisadas não fizeram nenhum tipo de adequação aos controles internos, nem ao número de recursos da área de *compliance* e tampouco implantaram novos procedimentos de integridade.

H3: Os dezesseis procedimentos internos de integridade definidos na lei anticorrupção afetam o modelo de trabalho das auditorias externas.

A H3 é rejeitada se o resultado da análise do questionário enviado às firmas de auditoria não apontar alterações no escopo dos auditores externos, tampouco nos testes de controles internos realizados por esses auditores (art. 3º, Lei 11.638/2007).

1.6 Estrutura da pesquisa

O trabalho está estruturado em cinco seções, organizadas da seguinte forma:

- Capítulo I: descrição da proposta de pesquisa e seus desdobramentos;
- Capítulo II: pressupostos da revisão literária sobre fraudes e *compliance*; análise comparativa entre a lei anticorrupção brasileira e a lei norte-americana;
- Capítulo III: procedimentos metodológicos aplicados na elaboração da pesquisa;
- Capítulo IV: resultados apurados nas investigações empíricas.

- Capítulo V: conclusões, limitações do trabalho e indicações de pesquisas futuras sobre o tema pesquisado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os pressupostos teóricos utilizados nessa pesquisa baseiam-se na revisão literária sobre fraudes e *compliance*. Na sequência, discute-se o conceito de fraude em profundidade, incluindo a Árvore da Fraude e sua tipologia e ainda há uma análise comparativa entre a lei anticorrupção brasileira e a lei anticorrupção norte-americana.

2.1 Corrupção no contexto da globalização

Com a globalização, isto é, com o crescimento da interdependência econômica, a corrupção expandiu, juntamente com o aumento das transações comerciais e fluxo de capitais entre países. De acordo com estudo realizado pela ONG One, em 2014, a corrupção tem custado à sociedade um trilhão de dólares por ano. O World Bank também estima em US\$ 1 trilhão o valor pago por ano aos custos de propina e, segundo a *African Union* 2002), somente na África, o valor envolvido é de US\$ 148 bilhões, evidenciando o efeito perverso de aumento da desigualdade e desintegração social em países mais pobres.

E é importante ressaltar que a corrupção proliferou, mesmo com a mudança de atitude ocorrida a partir dos anos 1990, quando surgiram várias iniciativas para contê-la por parte dos governos, sociedades civis e empresas. Como bem ressalta Sachs (2011), professor de Economia da Universidade de Columbia, Diretor do Earth Institute e Conselheiro Especial do Secretário-Geral da ONU para as metas de desenvolvimento do milênio:

O mundo está se afogando em fraude corporativa, e os problemas são provavelmente maiores nos países ricos - aqueles com suposta "boa governança". Governos dos países pobres provavelmente aceitam mais subornos e cometem mais crimes, mas são os países ricos que hospedam as empresas globais que cometem as ofensas mais graves. (...) Dificilmente passa-se um dia sem uma nova história de improbidade. Cada empresa de Wall Street pagou multas significativas na última década por contabilidade falsa, insider trading, fraude de valores mobiliários, esquemas de Ponzi, ou desvio direto por CEOs. (...) Há, no entanto, uma responsabilidade inadequada na prestação de contas. (...) Quando as empresas são multadas por improbidade, seus acionistas, e não seus CEOs e gerentes, pagam o preço. (...) A corrupção empresarial está fora de controle por duas razões principais. Em primeiro lugar, as grandes empresas são agora multinacionais, enquanto os governos continuam nacionais. As grandes empresas são tão financeiramente poderosas que os governos têm medo de enfrentá-las. Em segundo lugar, as empresas são as maiores financiadoras de campanhas políticas em lugares como os EUA, enquanto os políticos são muitas vezes parte proprietários, ou (...) os beneficiários dos lucros corporativos. (...) Mesmo que os governos tentem fazer cumprir a lei, as empresas têm exércitos de advogados para defendê-las. O resultado é uma cultura de impunidade, com base na expectativa bem comprovada que o crime corporativo compensa. Então, da próxima vez em que você ouvir falar de um

escândalo de corrupção na África ou outra região pobre, pergunte onde que o mesmo começou e quem está sendo o corruptor. Nem os EUA nem qualquer outro país "avançado" devem apontar o dedo para os países pobres, pois na maioria das vezes foram as empresas globais mais poderosas que criaram o problema (Sachs, 2011).

2.2 Fraude

Conforme Blanqué (2002) e Rockness e Rockness (2005), em sua análise, a fraude não pode ser considerada um fenômeno recente e tampouco de fácil conceituação, devido à existência de diversos fatores inter-relacionados, revelados desde os primeiros relatos. Ainda segundo esses autores, de forma geral, a fraude envolve aspectos éticos, legais, institucionais, econômicos e valores morais de determinada sociedade.

Wells (2008), em sua obra referente a princípios de exame de fraude, buscou, de forma mais objetiva, tipificar a fraude como sendo qualquer crime praticado com objetivo de obter vantagem por intermédio do engano/truque como seu principal *modus operandi*. O autor descreve quatro elementos jurídicos que devem existir no caso de fraude: i) declaração falsa ou documento falso; ii) conhecimento do autor de que o documento é falso; iii) confiança no documento falso por parte da vítima; e, iv) existência de perdas e danos. De acordo com o AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants* (2014), entidade norte-americana responsável pelo estabelecimento das normas de auditoria, a fraude pode ser conceituada da seguinte forma:

A fraude é qualquer ato ou omissão intencional planejado para causar engano a terceiros. Ordinariamente, a fraude envolve a deturpação intencional, a ocultação deliberada de um fato relevante com o propósito de induzir outra pessoa a fazer ou deixar de fazer algo em detrimento dele ou dela (AICPA, 2014, p. 3).

Por sua vez, o IIA – *Institute of Internal Auditors* (2016) define a fraude como sendo:

Quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações: a fim de ser obtido dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou ainda, para garantir vantagem pessoal ou em negócios (IIA, 2016, p. 4).

Esse conceito é o que mais se aproxima do utilizado pela *Association of Certified Fraud Examiners* - ACFE (2016), considerada a principal associação responsável pela organização e treinamento de profissionais no combate a atos fraudulentos. Conforme a ACFE (2016), “a fraude ocupacional pode ser definida como sendo o uso de um cargo ou função para obtenção

de vantagem e enriquecimento pessoal, através da má utilização ou má aplicação dos recursos e bens de uma organização” (p. 6).

2.2.1 Fraude ou erro?

Segundo Sa e Hoog (2010), enquanto a fraude tem a característica de dolo cometido premeditadamente e com intuito de obtenção de vantagem, o erro pode ser caracterizado como uma ação e/ou omissão involuntária. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na NBC TI 01 (2003), sobre os procedimentos de auditoria, estabelece a seguinte distinção:

12.1.3.2 – O termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos, quanto monetários.

12.1.3.3 – O termo erro aplica-se a ato não intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos, quanto monetários (CFC, 2003).

Nota-se que as duas definições abordam a importância do profissional responsável pelo levantamento, ao deparar com o fato, realizar o julgamento e avaliar se o ato foi realizado de forma premeditada ou involuntária. É importante ressaltar que os dois procedimentos causam prejuízo para a empresa; porém, a forma de conduta dos profissionais responsáveis pela apuração é totalmente distinta, havendo a necessidade de distinguir o erro da fraude.

2.2.2 Diamante da fraude

A fraude sempre esteve presente na sociedade desde os primórdios dos tempos e, possivelmente, continuará sua intermitente, porém contínua, carreira. Não há diferença ao relacionar essa ocorrência aos processos de uma empresa, uma vez que a operacionalização, o controle e o gerenciamento são realizados por indivíduos de natureza humana, nos quais os aspectos éticos e morais flexibilizam-se de acordo com a cultura da sociedade.

Mediante a percepção dos elementos que envolvem a realização da fraude, Cressey (1950) desenvolveu a hipótese de que três elementos devem estar sempre presentes, para um indivíduo cometer uma fraude: pressão, oportunidade e racionalização. Ao longo dos anos, essa hipótese tornou-se conhecida como o Triângulo da Fraude (Wells, 2008).

2.2.2.1 Pressão

O primeiro fator para a ocorrência da fraude, segundo Cressey (1950), está relacionado à pressão ou motivação que justifica a prática do ato ilícito. A pressão pode ser interna, advinda da própria empresa, por intermédio de política de metas agressivas para manutenção do emprego ou para gratificações e bônus, ou pode estar relacionada com a lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa. Já a pressão externa pode ocorrer por meio de problemas financeiros resultantes do estilo de vida incompatível com a capacidade financeira do fraudador, ou por dívidas financeiras que não podem ser quitadas pelo indivíduo.

2.2.2.2 Oportunidade

O segundo fator apresentado por Cressey (1950) associa-se à oportunidade com a qual o fraudador depara-se para realização da prática da fraude, ou seja, a visualização da possibilidade de cometer o ato ilícito devido à existência de falhas, no sistema de controle estabelecido pela organização.

2.2.2.3 Racionalização

De acordo com Cressey (1950), o terceiro fator é a racionalização, sendo que seu surgimento não ocorre após a prática da fraude, mas antes dela, por ser o elemento estimado como um componente necessário para a ocorrência do crime, antes que ele aconteça. Para Cressey (1950), o fraudador não se vê como um criminoso, pois se utiliza de subterfúgios a fim de justificar seus atos, por meio de situações e/ou razões as quais o levam a manter seu conceito como uma pessoa de confiança, ou seja, seu comportamento ilegal parece inteligível a si mesmo.

Gil (1999), ao explicar o triângulo da fraude, menciona três vertentes que devem ser consideradas na investigação relativa à busca pelas motivações dos agentes fraudadores: o primeiro aspecto relaciona-se à natureza da satisfação seja ela financeira, material ou psicológica. O segundo aspecto refere-se à aposta do fraudador na improbabilidade da descoberta de seus atos fraudulentos, concebendo a fragilidade dos controles, dificuldade na

obtenção de provas e fragilidade técnica dos responsáveis pela investigação. E a terceira vertente está ligada à expectativa do fraudador em ter seu ato impune, devido à fragilidade da legislação em castigar seu crime.

Os três fatores (pressão, oportunidade e racionalização) faziam parte do Triângulo da Fraude e durante muito tempo, foram alvo de estudos e pesquisas; porém, o aprofundamento das investigações sinalizou o descobrimento da capacidade do fraudador, relativa a um quarto elemento, o Diamante da Fraude.

2.2.2.4 Capacidade

Wolfe e Hermanson (2004), ao analisar o atual ambiente da fraude, enfatizaram a possibilidade de atualização do que antes era conhecido como triângulo da fraude e acrescentaram a capacidade do fraudador como sendo o quarto elemento, ou seja, existem habilidades e características pessoais que o fraudador possui com intuito de permitir a identificação da oportunidade da realização da fraude.

Esse quarto elemento foi atualizado por Dorminey, Fleming, Kranacher e Riley Jr. (2011), ao caracterizar a capacidade humana através da existência de uma mente criminosa para criação de mecanismos que propiciem a ação fraudulenta com sucesso, a fim de permanecer trabalhando normalmente sem levantar suspeita; caso haja a probabilidade de questionamentos, criam-se argumentos concisos à manutenção da negativa. A figura 2 ilustra o novo diamante.

Figura 2 – Novo diamante de fraude. Fonte: ACFE (2011).

Segundo os autores, o uso do diamante da fraude, com os quatro elementos, leva o fraudador a processar o seguinte pensamento para realização do crime:

- pressão: querer ou ter a necessidade de cometer a fraude;
- oportunidade: identificar uma falha nos controles, possibilitando a realização da exploração e os benefícios, de forma fraudulenta;
- racionalização: convencer-se, após analisar os riscos envolvidos, de que esse comportamento fraudulento compensa;
- capacidade: possuir as características e habilidades necessárias para realizar o ato fraudulento, reconhecendo essa oportunidade especial e sua consequente realização, gerando-se benefícios.

Wolfe e Hermanson (2004) citam seis fatores associados à capacidade humana para realização da fraude:

- o primeiro elemento está relacionado à posição ou função exercida dentro da organização; esta pode fornecer a capacidade necessária para criar ou explorar uma oportunidade para a realização do ato fraudulento;
- o segundo fator corresponde à inteligência; a pessoa certa para uma fraude é inteligente, experiente e criativa, com uma sólida compreensão dos controles da empresa e principalmente das respectivas vulnerabilidades as quais fornecem a oportunidade para a realização desse tipo de ação;
- o ego forte aparece como o terceiro aspecto; a pessoa certa tem ego forte e confiança de que nunca será descoberta, ou se for pega, poderá sair impune;
- o quarto fator refere-se à capacidade do fraudador de coagir outras pessoas a cometer ou a ocultar a fraude. Essa aptidão está arrolada à persuasão, ao convencimento, à intimidação ou ao cultivo pela cultura do medo;
- a coerência e eficácia nas ações realizadas pelo fraudador surgem como o quinto item. O sucesso da fraude está diretamente relacionado com a capacidade de o fraudador impetrar seus atos de forma eficaz, demonstrando coerência, de tal modo que dificulta a detecção da fraude por auditores internos, externos e pelos *stakeholders* da organização. As mentiras e omissões são bem convincentes aos olhos de terceiros;
- finalmente, a imunidade ao estresse surge como o sexto fator da capacidade humana para agir de forma fraudulenta, ao dificultar a detecção pelos controles

da organização. O fraudador de sucesso tem a capacidade de cometer atos fraudulentos por longo período de tempo, administrando, todavia, o estresse sem transparecer a terceiros.

Algumas pesquisas evidenciam, como fator relevante, o grau de capacidade dos fraudadores, relacionando-o com o grau de escolaridade e posição hierárquica dentro das organizações. Gil (1999), ao analisar as fraudes realizadas no ambiente da tecnologia, afirma que as ações executadas pelas chefias são consideradas críticas, em virtude da grande dificuldade de punição dos agentes fraudadores, dos elevados prejuízos às vítimas dos atos fraudulentos e devido às interrupções das investigações, ao envolver a alta direção.

Essas questões são evidentes nos casos recentes envolvendo altos executivos das empresas, sacrificadas pelas fraudes, conforme a tabela 1.

Tabela 1

Exemplos de fraudes corporativas praticadas por altos executivos

Ano	Empresa	Local	Descrição do fato	Valor envolvido	Fonte
2006	Siemens	Europa	A empresa alemã sofreu seu maior escândalo de corrupção; foram demitidos cerca de 100 altos executivos, além do presidente mundial da empresa, Klaus Kleinfeld, e o líder do Conselho de Administração, Heinrich von Pierer.	\$2,5 bilhões de euros aproximados.	Bloomberg (Webb & Sciaudone, 2014) 28/2/2014
2011	Siemens	Brasil	A empresa demitiu o presidente da subsidiária brasileira, após um longo período de investigação, envolvendo as auditorias internas e externas além de advogados especializados; foi descoberto um desvio realizado pelo antigo CEO, Adilson Primo, antes de 2007, no valor aproximado de 6.5 milhões de euros.	\$6,5 milhões de euros.	Bloomberg (Webb & Sciaudone, 2014) 28/2/2014 Jornal Valor Econômico 13/10/2011
2015	Toshiba	Japão	O conglomerado de eletrônicos admitiu, em setembro de 2015, que alterou o lucro reportado em aproximadamente 2 bilhões de dólares, ao longo de sete anos. O CEO e Presidente Hisao Tanaka demitiu-se dias após a divulgação do escândalo contábil.	\$2 bilhões de dólares	Fortune (Matthews & Gandel, 2015) 27/12/2015
2010	Banco Pan Americano	Brasil	A diretoria do Banco Pan Americano realizava vendas de carteiras de crédito a outras instituições; porém, não efetuava o registro da carteira na contabilidade.	\$3,3 bilhões de reais	Exame (Luders, 2011) 23/8/2012
2004	Banco Santos	Brasil	Edemar Cid Ferreira e outros 18 ex-dirigentes do Banco Santos foram denunciados pelo Ministério Público Federal por lavagem de dinheiro, formação de quadrilha e gestão fraudulenta. Edemar e o ex-superintendente do banco, Mário Arcângelo Martinelli, também foram processados por manter contas ilegais no exterior e condenados a mais de 20 anos de prisão.	\$2,2 bilhões de reais	Folha de São Paulo 20/9/2005

Fonte: Elaborado pela autora.

A pesquisa realizada pela ACFE (2016) mostra o cenário da fraude empresarial no mundo, apontando que 36,8% dos perpetradores encontravam-se em posição de gerência e 18,9% eram executivos das organizações. De acordo com a mesma pesquisa, 47,3% dos fraudadores

possuíam ao menos um diploma de bacharel, evidenciando que quanto maior o grau de escolaridade, maior a responsabilidade e, conseqüentemente, maior a capacidade técnica para detectar a oportunidade e planejar esquemas fraudulentos.

Por sua vez, conforme o estudo da KPMG (2009) envolvendo as empresas brasileiras, 4% dos fraudadores eram altos executivos, 22% possuíam cargo de gerência e 21% tinham cargos de chefias, ou seja, 47% dos fraudadores desfrutavam de algum tipo de decisão dentro da empresa. É importante ressaltar que, na pesquisa anterior realizada em 2006, a porcentagem dos altos executivos envolvidos em atos fraudulentos era de 2%, indicando um aumento de 100%, nos casos detectados.

2.3 Tipos de fraude

Com o objetivo de apresentar, de forma sucinta, as formas conhecidas de fraudes corporativas, a ACFE (2016) desenvolveu, de forma esquemática, a Árvore da Fraude, a qual apresenta 65 tipos individuais de fraudes, divididos em três grupos: corrupção, apropriação indébita de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas. Resumidamente, a Árvore da Fraude é apresentada na figura 3.

Figura 3 – Árvore da fraude. Fonte: ACFE (2016).

2.3.1 Corrupção

A etimologia da palavra “corrupção” vem do latim *co-rruptio* e quer dizer deterioração ou ato ou processo de corromper-se. Genericamente, corrupção é a degradação dos costumes, dos hábitos ou valores morais, ou o emprego de meios ilegais para se apropriar de bens alheios em benefício próprio. A corrupção, nesse sentido, abrangeria várias condições, como a prática de suborno, extorsão, adulteração, depravação, nepotismo, propina, compra e venda de sentenças judiciais, tráfico de influências, fraude, apropriação indébita, desvio de funcionário público.

A Transparência Internacional (*Transparency International*) (2016), organização não governamental sediada em Berlim, define a corrupção como:

A corrupção pode ser classificada como grand, pequena (*petty*) e política, dependendo da quantidade de dinheiro perdido e do setor em que ela ocorre. A corrupção grand consiste em atos cometidos pelo alto escalão do governo que distorce as políticas ou o funcionamento central do Estado, permitindo o benefício de seus líderes às custas do bem público. A corrupção pequena (*petty corruption*) refere-se ao abuso cotidiano do poder por funcionários públicos do escalão médio e baixo em suas interações com os cidadãos comuns, que muitas vezes estão tentando acessar bens ou serviços básicos em locais como hospitais, escolas, delegacias de polícia e outras agências. A corrupção política consiste na manipulação das políticas, instituições e regras de procedimento na alocação de recursos e financiamentos pelos tomadores de decisões políticas, que abusam de sua posição para sustentar seu poder, status e riqueza (Transparency International, 2016).

Essa definição corrobora com a conceituação de Wells (2008), que define a corrupção como o ato realizado por uma pessoa a qual utiliza seu cargo ou posição para obtenção de vantagem pessoal em detrimento da organização representada por ele.

Conforme Sá e Hoog (2010), o ato corrupto ocorre quase sempre por intermédio da prática de expedientes escusos, arrolando comissões, propinas e uso particular do patrimônio público.

No meio corporativo, sua utilização tem sido cada vez mais frequente nos negócios, envolvendo empresas privadas e instituições públicas. Tal fato vem sendo evidenciado nas pesquisas realizadas pela ACFE (2016); a última mostrou que 35,4% dos atos fraudulentos foram caracterizados como corruptos, representando uma redução pequena de 4%, relativa à pesquisa anterior realizada em 2014 e um aumento de 5% em relação à pesquisa publicada em 2012 (ACFE, 2016).

Segundo Araújo e Sanchez (2005), os reflexos da corrupção impedem o desenvolvimento econômico, reduzem a capacidade do Estado em prover serviços essenciais para a sociedade, desestimulam a população na busca pelo bem comum e impactam negativamente os fatores econômicos, sociais e políticos, inviabilizando a sustentabilidade de qualquer sociedade.

No cenário brasileiro, a definição de corrupção tem uma forte ligação com o setor público. Os estudos realizados por pesquisadores brasileiros trazem a definição de corrupção como sendo o comportamento de pessoas com autoridade ou função pública desviadas de suas obrigações para obter vantagens pessoais, sejam elas de caráter financeiro ou pessoal, porém envolvendo o patrimônio público (Araújo, 2005).

A definição jurídica de corrupção no Brasil encontra-se no Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940), estabelecendo-se a responsabilidade criminal e penal, incluindo reclusão e multa. Segundo o decreto-lei 2.848 (1940), corrupção é:

Ato de oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício.

Prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceira pessoa, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional.

Solicitar, exigir, cobrar ou obter, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, vantagem ou promessa de vantagem a pretexto de influir em ato praticado por funcionário público estrangeiro no exercício de suas funções, relacionado a transação comercial internacional (Decreto-lei 2.848, 1940, art. 333, 337-B e 337-C).

No presente trabalho, é considerada a classificação utilizada pela Árvore da Fraude e pela lei anticorrupção brasileira 12.846/2013, caracterizando a corrupção quando há o envolvimento do poder público. Desse modo, a corrupção pode ser definida como a utilização indevida do poder ou autoridade concedida a um indivíduo, com objetivo de obter vantagens pessoais, por meio de propinas, comissões, bens, entre outras formas, contudo, sempre em detrimento da instituição representada por ele, descumprindo assim as suas obrigações atribuídas.

Conforme o estudo da ACFE (2016), a corrupção está dividida em quatro tipos:

(i) Suborno

O suborno diz respeito a uma transação comercial, porém, realizada mediante procedimentos antiéticos e ilegais. Duas são as formas por meio das quais essas transações se realizam. A primeira está relacionada com propinas, ou seja, pagamentos secretos realizados pelos vendedores para o empregado de um cliente envolvido em um esquema de superfaturamento. A segunda forma de suborno reporta-se à manipulação de proposta comercial, quando um empregado de forma fraudulenta ajuda um determinado fornecedor a vencer um contrato por intermédio do processo de licitação (Wells, 2008).

(ii) Gratificações ilegais

As gratificações ilegais são semelhantes ao suborno; no entanto, nem sempre sua ocorrência tem o objetivo de influenciar a decisão de um determinado negócio. Todavia, dificilmente é possível provar o que está implícito nas intenções das gratificações realizadas; por esse motivo, muitas empresas privadas e entidades públicas proíbem seus funcionários de receberem gratificações de parceiros comerciais (Wells, 2008).

(iii) Extorsão econômica

A extorsão econômica acontece quando um funcionário de uma organização exige de um comprador ou fornecedor a realização de um pagamento para que este seja beneficiado (Wells, 2008).

(iv) Conflito de Interesse

O conflito de interesse ocorre quando um funcionário com poder de decisão (gerente/executivo) tem um interesse econômico ou pessoal não revelado a respeito de uma transação que afeta negativamente a empresa. O ponto crucial está relacionado com o desconhecimento do empregador da lealdade dividida de seu empregado; caso contrário, ao ter conhecimento dos interesses do empregado, o empregador não pode alegar conflito de interesse (Wells, 2008).

2.3.2 Apropriação indébita de ativos

Wells (2008) sugere que a apropriação indébita de ativos pode ser caracterizada como o caso em que o perpetrador utiliza-se de artifícios com o intuito de furtar ou usar indevidamente os recursos de uma organização, sejam eles financeiros ou não financeiros, em benefício próprio.

Essa apropriação indébita de ativos tem como característica o benefício direto ao indivíduo responsável pelo ato, podendo este ser caracterizado como empregado da empresa, fornecedor, cliente ou prestador de serviços. A característica principal da apropriação indébita é o emprego de métodos e procedimentos que possibilitem burlar os controles existentes da entidade, através de manobra enganosa, ocasionando eventual dolo a terceiros.

Há poucas pesquisas acadêmicas sobre apropriação indébita de ativos, pois a maioria dos estudos relacionados ao tema “fraude” concentra-se na ação ardilosa sobre as demonstrações financeiras (Albrecht, Kranacher & Albrecht, 2008). Desse modo, grande parte das pesquisas existentes sobre o tema foram conduzidas por organizações profissionais (ACFE, 2010, 2012, 2014, 2016; KPMG, 2015; Ernst & Young, 2016).

Segundo a pesquisa realizada pela ACFE (2016), a apropriação indébita de ativos relaciona-se aos casos mais frequentes de fraudes no mundo, abrangendo aproximadamente 83% de todos os 2410 casos identificados na pesquisa realizada entre janeiro de 2014 e outubro de 2015. Entretanto, houve uma queda no número de casos, comparativamente aos anos anteriores, pois

as perdas nesses tipos de fraudes são as que apresentam o menor volume financeiro. Contudo, algumas apropriações indébitas de ativo são tão significativas que elas resultam na distorção relevante nas demonstrações financeiras da empresa, sem o conhecimento da diretoria executiva (Albrecht et al., 2008).

Na Árvore da Fraude, o grupo da apropriação indébita de ativos é composto por dois subgrupos: o primeiro diz respeito a vinte e seis tipos de fraudes que afetam diretamente o caixa da empresa; e o segundo é composto por cinco tipos de fraudes sem envolver diretamente o caixa. Todavia, ambos acarretam prejuízos para a instituição. Na tabela 2, estão relacionados os casos mais frequentes de apropriação indébita de ativos.

Tabela 2

Categorias e exemplos de apropriação indébita de ativos

Categoria	Descrição	Exemplos
Roubo de recebimentos		
Skimming	Qualquer esquema segundo o qual o dinheiro é furtado da organização antes que seja registrado na contabilidade.	Empregado aceita pagamento de um cliente, mas não registra a venda, embolsando o dinheiro.
Cash Larceny	Qualquer esquema segundo o qual o dinheiro é furtado da organização após seu registro na contabilidade.	Empregado furta dinheiro e cheques de receitas diárias antes de seu depósito no banco.
Desembolsos fraudulentos		
Faturamento	Qualquer esquema no qual uma pessoa faz com que seu empregador realize o pagamento mediante a apresentação de faturas de bens ou serviços fictícios, assim como faturas inflacionadas, ou faturas para compras pessoais.	Empregado cria uma empresa de fachada e o empregador realiza o pagamento por serviços não prestados ou aquisições não realizadas.
Reembolso de Despesas	Qualquer esquema em que um empregado faz um pedido de reembolso de despesa com comprovantes inflacionados ou de empresas fictícias.	Empregado efetua relatórios de despesas fraudulentas, com despesas pessoais ou inexistentes etc.
Adulteração	Qualquer esquema em que uma pessoa rouba fundos de seu empregador, interceptando, forjando ou alterando um cheque bancário da organização.	Empregado rouba cheques da empresa em branco, em benefício próprio ou para um cúmplice.
Folha de Pagamento	Qualquer esquema no qual um empregado faz com que seu empregador realize um pagamento por alegações falsas de compensação, entre outras.	Marcação de horas extras não realizadas pelo empregado.
Desembolso de caixa registradora	Qualquer esquema em que um empregado faz entradas falsas em uma caixa registradora para esconder a retirada fraudulenta de dinheiro.	Empregado, de forma fraudulenta, aborta uma venda em sua caixa registradora e rouba o dinheiro.
Outros		
Apropriação monetária	Qualquer esquema em que o autor faz uso indevido de dinheiro mantido por ele e para ele nas instalações da organização vítima.	Empregado furta dinheiro de um cofre de empresa.
Apropriações não monetárias	Qualquer esquema em que um empregado furta ou utiliza indevidamente os ativos não monetários da organização vítima.	Empregado furta estoque de um armazém ou rouba depósito.

Fonte: ACFE (2016).

2.3.3 Demonstrações financeiras fraudulentas

A ACFE (2016) caracteriza as fraudes nas demonstrações financeiras como aquelas que envolvem distorções ou omissões intencionais de informações relevantes nos relatórios financeiros da organização. Os métodos mais comuns envolvem a ocultação de passivos e de despesas, registro de receitas fictícias e divulgação de ativos inexistentes.

De acordo com o mesmo órgão, em sua pesquisa anual, as fraudes nas demonstrações financeiras compreendem 10% das fraudes corporativas no mundo todo. Entretanto, a média das perdas gira em torno de US\$ 1 milhão, ou seja, muito superior à média dos casos de corrupção e de apropriação indébita de ativos nos quais a perda média gira em torno de US\$ 200 mil e US\$ 125 mil, respectivamente.

Wells (2008) define a fraude das demonstrações financeiras como distorções deliberadas, omissões de fatos ou divulgações de demonstrações financeiras com intenção de provocar engano a seus usuários, especialmente a investidores e credores. O autor também menciona os quatro tipos mais comuns sobre esse tipo de fraude:

- (i) falsificação, alteração ou manipulação de registros financeiros, documentos de apoio ou de transações comerciais;
- (ii) omissões relevantes, deturpações intencionais ou de eventos, transações, contas ou outras informações relevantes, a partir das quais são preparadas as demonstrações financeiras;
- (iii) má aplicação deliberada dos princípios contábeis, políticas e procedimentos utilizados para medir, reconhecer, relatar, divulgar os eventos econômicos e transações comerciais;
- (iv) omissões intencionais de divulgação ou apresentação de divulgações inadequadas em relação aos princípios de contabilidade e políticas relacionadas com as transações financeiras.

Ainda sobre as fraudes nas demonstrações financeiras, Wells (2008) pondera sobre os perpetradores, apresentando-os por ordem decrescente de probabilidade de envolvimento:

- (i) Gerentes seniores: conforme estudo realizado em 1999 pelo COSO, em análise de 200 fraudes nas demonstrações financeiras ocorridas no período

compreendido entre 1987 e 1997, foi constatado que a alta administração é o grupo mais propenso a cometer fraudes nas demonstrações financeiras.

- (ii) Empregados de nível médio: são os que falsificam as demonstrações financeiras referentes às áreas de sua responsabilidade (subsidiária, divisão, unidade, entre outros) para esconder seu mau desempenho ou para ganhar bônus baseado em desempenho superior.
- (iii) Organização criminosa: grupo que fraudas demonstrações financeiras com o intuito de obter empréstimos fraudulentos de uma instituição bancária/financeira.

A pesquisa mais recente realizada pelo COSO, em 2010, compreendendo o período de 1998 a 2007, apresenta resultados próximos aos observados na pesquisa anterior e utilizados como referência no estudo de Wells (2008). Das 347 fraudes nas demonstrações financeiras analisadas, 89% tinham CEO e CFO como principais perpetradores. Os empregados de nível médio estiveram envolvidos em 23% das fraudes analisadas.

Wells (2008) também comenta as várias razões por que a alta administração das organizações corporativas comete fraudes nas demonstrações financeiras, destacando três situações: (i) relação com a ocultação do verdadeiro desempenho financeiro da empresa; (ii) preservação e controle do status social do fraudador; e (iii) manutenção da renda e riqueza pessoal.

Existem três métodos associados às fraudes de demonstrações financeiras, segundo Wells (2008):

- Jogar com sistema contábil: na abordagem, o fraudador utiliza o sistema contábil para gerar os resultados esperados, como por exemplo, considerar taxas de cálculos de depreciação incorreta, provisões que não refletem a realidade para devedores duvidosos, excesso de estoques ou acervos obsoletos, despesas e responsabilidades não registradas.
- Manipular o sistema de contabilidade: divulgar registros contábeis falsos e fictícios com intuito de manobrar os resultados no sistema de contabilidade, visando a reportar resultados superiores à realidade, como por exemplo, vendas fictícias registradas para clientes verdadeiros ou fictícios.
- Disponibilizar registros realizados fora do sistema contábil: nesse caso, os fraudadores produzem informações que refletem na contabilidade, acarretando

resultados desejados por eles nas demonstrações financeiras; essas informações são inseridas de forma manual, por meio de lançamentos manuais.

As afirmações efetivadas por Wells (2008) podem ser observadas nos escândalos contábeis ocorridos no início do presente século. Segundo Dantas, Zendersky, Santos e Niyama (2005), Pereira e Nascimento (2005) e Murcia, Borba e Schiehl (2008), esses escândalos envolveram grandes empresas norte-americanas e destruíram a reputação de uma das mais respeitadas empresas de auditoria, Arthur Andersen, que acabou encerrando suas atividades no mundo inteiro, depois de mais de 90 anos de operação, além de suscitar suspeitas nas atividades realizadas pelos profissionais de auditoria e pela própria contabilidade, provocando dúvidas a respeito da confiabilidade das demonstrações contábeis.

Na tabela 3, observam-se os casos de fraude envolvendo grandes empresas ocorridos no início do século XXI.

Tabela 3

Fraudes contábeis comprovadas no início do presente século

Empresa	Local	Ano que se tornou público	Descrição da fraude
Parmalat	Europa	2003	A empresa superestimou seus ganhos de 2003 em 530% e subestimava seus passivos em €1.8 bilhão. A companhia declarou ainda que €7 bilhões em ativos, os quais deveriam existir em uma conta do Bank of America, na realidade não existiam.
Satyam Computer	Índia	2009	B. Ramalinga Raju, fundador da empresa, admitiu ter inflacionado o saldo de caixa em aproximadamente \$1 bilhão, incorreu o passivo em \$253 milhões em fundos organizados por ele próprio e superestimou as receitas trimestrais em 76% e lucros em 97%.
Societe Generale	Europa	2008	Um dos maiores bancos da Europa revelou que um funcionário trapaceiro executou uma série de elaboradas e fictícias transações que custaram à empresa mais de \$7 bilhões: a maior perda já registrada na indústria financeira por um único negociador.
Petrobrás/ Lava Jato	Brasil	2014	Nome da investigação realizada pela Polícia Federal do Brasil. A deflagração da sua fase ostensiva foi iniciada em 17 de março de 2014, com o objetivo de apurar um esquema de lavagem de dinheiro suspeito de movimentar mais de 10 bilhões de reais, com possibilidade de superar 40 bilhões, dos quais R\$ 10 milhões são de propinas.
Bernard L. Madoff	Estados Unidos	2008	Madoff, 70 anos, de Nova Iorque, foi acusado pelo Ministério Público Federal americano de elaborar o chamado “Esquema Ponzi”, envolvendo perdas de mais de \$50 bilhões.
Enron	Estados Unidos	2001	Registro de lucros fictícios e o ocultamento do endividamento de 25 bilhões de dólares.
Worldcom	Estados Unidos	2002	Registro de aproximadamente 4 bilhões de dólares em investimentos ao invés de despesas.

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme Povel, Singh e Winton (2007), as empresas cometem fraudes nas demonstrações financeiras com o intuito de obter recursos dos investidores, o que se constata facilmente ao analisar os principais escândalos financeiros envolvendo esquemas contábeis criativos, no início do presente século.

Santos e Grateron (2003), ao definirem o uso da contabilidade criativa pelas organizações e por seus usuários, mencionam que os administradores e gerentes das empresas utilizam as informações contábeis a fim de mostrar o cenário desejado por seus usuários, ainda que não seja o mais fidedigno e, por sua vez, os usuários se valem dessas informações produzidas e divulgadas pela empresa, mesmo incompletas ou apresentadas de maneira confusa.

A contabilidade criativa é a possibilidade de muitas alternativas, permitindo que as empresas informem o desempenho financeiro segundo seus interesses ou de seus diretores (Hendriksen & Breda, 1999, p. 248).

Sá (2009), crítico das normas internacionais de contabilidade, em um dos seus últimos artigos publicados em vida, isenta a contabilidade de responsabilidade pela crise econômica gerada em 2008; porém, responsabiliza as normas que norteiam os procedimentos contábeis, por se mostrarem incompetentes na função de evitar a falsidade nas demonstrações financeiras.

Em contrapartida, Baraldi (2012) menciona que as normas contábeis foram criadas para orientar o atual cenário e os usuários quebram essas regras atuais, os legisladores reagem com novas regras e assim se propaga a evolução dos negócios, das criatividades, das fraudes e das regras.

O estudo realizado pela empresa de auditoria e consultoria KPMG (2009) sobre a ocorrência de fraudes no empresariado brasileiro, envolvendo mais de 1.000 organizações, apresenta que a grande maioria dos atos de fraude analisados passou pela contabilidade; 29% envolveu a falsificação de documentos (demonstrações contábeis) e 25% o roubo de ativos. Assim, demonstra-se que as fraudes ocorrem em duas das principais funções da contabilidade: controle do patrimônio e divulgação de informações fidedignas e relevantes.

Black (2005) menciona que as fraudes contábeis, demandadas pela alta direção das organizações envolvidas, causam maior prejuízo financeiro em relação a todas as outras formas de crimes contra o patrimônio.

Segundo Sá e Hoog (2010), o profissional de contabilidade, especialmente o que se dedica à auditoria, perícia e controle, necessita conhecer o ambiente da fraude, a fim de ter capacidade para se defender contra ela, proporcionando proteção a seu cliente e comprometendo-se perante a sociedade, em relação a investidores no mercado de capitais.

Silva (2007, p.2) cita que a formação acadêmica dos contadores não contempla, nos programas do curso, o conhecimento do ambiente da fraude, práticas contábeis inadequadas e técnicas para proteção. Desse modo, os profissionais iniciam-se no mercado conhecendo todas as normas e princípios, mas sem o devido conhecimento de identificação e correlação entre as regras e de

eventuais transações irregulares que afetam o patrimônio de pessoas jurídicas e também das pessoas físicas.

As pesquisas, bem como os trabalhos publicados por organizações privadas, como ACFE, KPMG, E&Y e outras, destacadas no referencial teórico da presente dissertação, contribuem para o desenvolvimento do estudo empírico, descrito nos procedimentos metodológicos, bem como para a análise dos dados coletados.

2.4 Mecanismos e procedimentos internos de integridade: *compliance* anticorrupção

Nos últimos anos, o tema *compliance*, especialmente em matéria de anticorrupção, tem figurado no topo da lista de prioridades de grande parte das empresas, particularmente daquelas com operações multinacionais. Investimentos significativos têm sido realizados no desenvolvimento de estruturas e programas de *compliance* voltados à prevenção e à detecção de desvios de conduta, bem como na remediação de eventuais problemas identificados.

Mais do que o reconhecimento do papel fundamental da iniciativa privada na prevenção da corrupção e na manutenção de um ambiente corporativo e competitivo pautado por princípios éticos e de integridade, esse movimento anticorrupção crescente e de tendência irreversível tem sido impulsionado pela aplicação de rigorosas leis ao redor do mundo, particularmente nos Estados Unidos.

Como já abordado anteriormente, esse movimento fortaleceu-se na última década, especialmente em decorrência da aplicação de *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) pelo *Department of Justice* – DOJ e pela *U.S. Securities & Exchange Commission* (SEC), bem como da disseminação de importantes convenções internacionais de combate à corrupção, com destaque para “*Good Practice Guidance on Internal Controls, Ethics, and Compliance*”, desenvolvido e publicado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2009.

Esse documento estabelece 12 práticas a serem consideradas pelas empresas para garantir que seus programas de integridade sejam implementados, com o objetivo de prevenir e detectar, de forma efetiva, práticas de suborno. As 12 diretrizes estão listadas na sequência de acordo com o texto original da OCDE (2009):

1. Strong, explicit and visible support and commitment from senior management to the company's internal controls, ethics and compliance programmes or measures for preventing and detecting foreign bribery;
2. A clearly articulated and visible corporate policy prohibiting foreign bribery;
3. Compliance with this prohibition and the related internal controls, ethics, and compliance programmes or measures is the duty of individuals at all levels of the company;
4. Oversight of ethics and compliance programmes or measures regarding foreign bribery, including the authority to report matters directly to independent monitoring bodies such as internal audit committees of boards of directors or of supervisory boards, is the duty of one or more senior corporate officers, with an adequate level of autonomy from management, resources, and authority;
5. Ethics and compliance programmes or measures designed to prevent and detect foreign bribery, applicable to all directors, officers, and employees, and applicable to all entities over which a company has effective control, including subsidiaries, on, inter alia, the following areas:
 - i) gifts;
 - ii) hospitality, entertainment and expenses;
 - iii) customer travel;
 - iv) political contributions;
 - v) charitable donations and sponsorships;
 - vi) facilitation payments; and
 - vii) solicitation and extortion;
6. Ethics and compliance programmes or measures designed to prevent and detect foreign bribery applicable, where appropriate and subject to contractual arrangements, to third parties such as agents and other intermediaries, consultants, representatives, distributors, contractors and suppliers, consortia, and joint venture partners (hereinafter "business partners");
7. A system of financial and accounting procedures, including a system of internal controls, reasonably designed to ensure the maintenance of fair and accurate books, records, and accounts, to ensure that they cannot be used for the purpose of foreign bribery or hiding such bribery;
8. Measures designed to ensure periodic communication, and documented training for all levels of the company, on the company's ethics and compliance programme or measures regarding foreign bribery, as well as, where appropriate, for subsidiaries;
9. Appropriate measures to encourage and provide positive support for the observance of ethics and compliance programmes or measures against foreign bribery, at all levels of the company;
10. Appropriate disciplinary procedures to address, among other things, violations, at all levels of the company, of laws against foreign bribery, and the company's ethics and compliance programme or measures regarding foreign bribery;
11. Effective measures for:
 - i) providing guidance and advice to directors, officers, employees, and, where appropriate, business partners, on complying with the company's ethics and compliance programme or measures, including when they need urgent advice on difficult situations in foreign jurisdictions;
 - ii) internal and where possible confidential reporting by, and protection of, directors, officers, employees, and, where appropriate, business partners, not willing to violate professional standards or ethics under instructions or pressure from hierarchical superiors, as well as for directors, officers, employees, and, where appropriate, business partners, willing to report breaches of the law or professional standards or ethics occurring within the company, in good faith and on reasonable grounds; and
 - iii) undertaking appropriate action in response to such reports;
12. Periodic reviews of the ethics and compliance programmes or measures, designed to evaluate and improve their effectiveness in preventing and detecting foreign bribery, taking into account relevant developments in the field, and evolving international and industry standards¹ (OCDE, 2009, p. 12).

¹ 1. Forte, explícito e visível apoio e comprometimento da alta administração aos controles internos da empresa, ética e programas de *compliance* ou medidas para a prevenção e detecção de suborno estrangeiro;

2. Uma política corporativa claramente articulada e visível proíbe suborno estrangeiro;

3. A conformidade com esta proibição e com os controles internos relacionados, ética e programas de *compliance* ou medidas é o dever dos indivíduos em todos os níveis da sociedade;

4. Supervisão da ética e de programas de *compliance* ou medidas referentes ao suborno estrangeiro, incluindo a autoridade para relatar questões diretamente aos organismos de controle independentes, tais como os comitês de auditoria internos dos conselhos de administração ou dos órgãos de fiscalização, é o dever de um ou mais executivos corporativos seniores, com um nível adequado de autonomia de gestão, recursos e autoridade;

5. Ética e programas de *compliance* ou medidas destinadas a prevenir e detectar o suborno estrangeiro, aplicável a todos os conselheiros, diretores e funcionários, e aplicável a todas as entidades sobre as quais a empresa tem controle efetivo, incluindo as subsidiárias, nas seguintes áreas, entre outras:

No Brasil, a conscientização sobre a importância do *compliance* anticorrupção vem aumentando significativamente nos últimos anos devido a uma série de fatores, dentre eles a crescente relevância global da economia brasileira e o aumento do investimento estrangeiro direto no país. No entanto, mesmo com a velocidade em que as mudanças estão acontecendo, ainda há um *gap* na cultura de *compliance* anticorrupção do país em comparação a mercados maduros, especialmente quando confrontada a legislação anticorrupção brasileira com a FCPA americana (Debbio et al., 2013).

Por outro lado, há diversas iniciativas governamentais, dentre elas, a própria lei anticorrupção 12.846 (2013), o Guia de Programas de *Compliance* do CADE, e outras, colocando o tema em foco na mídia e em discussão entre o público geral. Essa questão mantém-se em voga exatamente por ainda se poder observar que o monitoramento e análise de risco de corrupção nas empresas locais é questionável e inexistente a compreensão sobre a diferença entre controles

i) presentes;

ii) a hospitalidade, entretenimento e despesas;

iii) viagens de clientes;

iv) contribuições políticas;

v) doações e patrocínios;

vi) pagamentos de facilitação; e

vii) solicitação e extorsão;

6. Ética e programas de *compliance* ou medidas destinadas a prevenir e detectar o suborno estrangeiro aplicável, quando adequados e sujeitos a acordos contratuais, a terceiros, tais como agentes e outros intermediários, consultores, representantes, distribuidores, prestadores de serviços e fornecedores, consórcios e parceiros de um empreendimento conjunto (doravante denominados "parceiros de negócios");

7. Um sistema de procedimentos financeiros e contábeis, incluindo um sistema de controles internos, razoavelmente concebido para garantir a manutenção de livros justos e precisos, registros e contas, para garantir que eles não possam ser usados para fins de suborno estrangeiro ou ocultar tal suborno;

8. Medidas destinadas a garantir uma comunicação periódica e treinamento documentado para todos os níveis da empresa, sobre a ética da empresa e programa de *compliance* ou medidas referentes ao suborno estrangeiro, bem como, quando adequado, para as subsidiárias;

9. Medidas adequadas para promover e proporcionar apoio positivo para a observância da ética e programas de *compliance* ou medidas contra o suborno estrangeiro, em todos os níveis da empresa;

10. Procedimentos disciplinares apropriados para lidar, entre outras coisas, com violações, em todos os níveis da empresa, das leis contra o suborno estrangeiro, e do programa de ética e *compliance* ou medidas referentes ao suborno estrangeiro;

11. Medidas eficazes para:

i) Proporcionar orientação e aconselhamento para conselheiros, diretores, empregados e, eventualmente, parceiros de negócios, de acordo com a ética da empresa e programa de *compliance* ou medidas, incluindo quando eles precisam de aconselhamento urgente sobre situações difíceis em jurisdições estrangeiras;

ii) Internos e, se possível, relatórios confidenciais, feitos por conselheiros, diretores, empregados, para proteção destes, e, quando apropriado, para proteger parceiros de negócios que não desejam violar os padrões profissionais ou éticos sob instrução ou pressão de superiores hierárquicos, bem como de diretores, funcionários, e, quando apropriado, os parceiros de negócios, dispostos a relatar violações da lei ou das normas profissionais ou éticas que ocorrem dentro da empresa, de boa fé e de forma devidamente fundamentada; e

iii) realização de medidas apropriadas em resposta a tais relatórios;

12. Revisões periódicas dos programas de ética e de *compliance* ou medidas, destinadas a avaliar e melhorar a sua eficácia na prevenção e detecção de suborno estrangeiro, considerando os desenvolvimentos relevantes na área, e envolvendo normas internacionais e da indústria. (traduzido pela autora).

internos rigorosos capazes de mitigar riscos e o monitoramento regular das atividades de negócio.

2.4.1 Monitoramento e auditoria

Após a implementação de políticas e procedimentos de *compliance*, desenvolvidos proporcionalmente ao nível de risco da empresa e apoiados por uma estratégia eficiente de comunicação e treinamento, a questão final para o sucesso do programa de *compliance* é verificar se todos os seus destinatários cumprem o que deles se espera, bem como responder adequadamente à ocorrência de violações ou falhas.

Considerando esse contexto e as recentes mudanças no ambiente empresarial, o papel do auditor externo sofreu alterações. Anteriormente, havia apenas a preocupação com a credibilidade dos números registrados nas demonstrações financeiras, porém, atualmente, existe a expectativa de que os trabalhos a serem realizados pelos auditores externos envolvam competência técnica, conduta ética e total independência na análise dos números, de todo processo operacional e do ambiente empresarial do cliente auditado (Carvalho & Pinho, 2004; Silva, 2007).

Em relação à descoberta da fraude, o auditor externo, a princípio, não tem responsabilidade quanto à sua detecção, durante a realização dos trabalhos, para emissão da opinião referente às demonstrações financeiras. No entanto, segundo Pickett (2000), os auditores externos devem assegurar que a gerência adote medidas antifraudes e se tal medida não for suficiente, deve mencionar o fato na carta de gerência.

Também de acordo com Pickett (2000), na elaboração do planejamento de auditoria e na revisão dos controles internos do cliente, o auditor externo deve analisar os riscos envolvidos na probabilidade de fraudes.

Em contraposição a essa questão, Santos e Grateron (2003) e Marion, Almeida e Valverde (2002) destacam que as fraudes nas demonstrações financeiras, ocorridas nos últimos anos, contribuíram para o surgimento das críticas relacionadas ao papel dos auditores perante a ocorrência da fraude, questionando-se a qualidade das auditorias responsáveis pelas empresas fraudadas.

A NBC TA 200, do CFC (2009a), reguladora dos objetivos gerais do auditor independente e da condução dos trabalhos, orienta o auditor a ficar atento às probabilidades da ocorrência de fraude no ambiente corporativo de seus clientes, definindo as medidas a serem tomadas:

5. Como base para a opinião do auditor, as NBC TA exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

7. (...) As NBC TA exigem que o auditor exerça o julgamento profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:

Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade. (CFC, 2009a, p. 5-6)

A NBC TA 240, do CFC (2009b), sobre a responsabilidade do auditor externo relacionada à fraude, em auditoria de demonstrações contábeis, cita a seguinte responsabilidade:

5. O auditor que realiza auditoria de acordo com as Normas de Auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (...) (CFC, 2009b, p. 6).

As Normas Internacionais de Auditoria do IFAC (ISA 240, 2009) estabelecem que, ao planejar e executar procedimentos de auditoria e ao avaliar e divulgar seus resultados, o profissional deve considerar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, como fraude ou erro.

2.5 Lei anticorrupção

2.5.1 Lei anticorrupção brasileira

Em 1º. de agosto de 2013, a Presidente Dilma Rousseff sancionou a lei anticorrupção (Lei nº. 12.846/2013) do país. Esta 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, visando, especificamente, a coibir práticas lesivas ao tesouro nacional. A novidade é que medidas, até então paliativas e com pouca interferência financeira ou criminal em relação às empresas, agora são mais rigorosas, implicando multas de até 20% do faturamento ou mesmo o encerramento das atividades das empresas envolvidas.

Apesar da tipificação de crime de corrupção na sistemática penal nacional, a sociedade brasileira ainda carecia de uma norma que também alcançasse as empresas envolvidas em casos de corrupção, pois a punição positivada dizia respeito tão somente ao âmbito pessoal (Bittencourt, 2014).

Até o advento da lei anticorrupção brasileira, as pessoas jurídicas flagradas em situações dessa natureza eram punidas apenas com o impedimento de participar de licitações públicas e de celebrar contratos com a Administração Pública, através de suspensão ou declaração de inidoneidade (Bittencourt, 2014).

Cabe destacar que, embora o Brasil possua diversas leis, tais como o Código Penal (Decreto-lei 2.848/1940), a Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65), a Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429/1992), a Lei de Licitações (Lei 8.666/93), a Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar 135/2010) e a Lei da Defesa da Concorrência – CADE (Lei 12.529/11), entre outras, sobre a responsabilização da pessoa jurídica, principalmente no que diz respeito a infrações econômico-financeiras, tais disposições legais não possuem o objetivo específico de proteção da Administração Pública, pois o suborno de funcionários públicos nacionais, por exemplo, não é previsto em nenhum ato normativo.

Diante desse cenário, incluiu-se no rol de atos do art. 5º da Lei 12.846/2013 não somente o suborno transnacional, mas também o suborno nacional e outros atos lesivos praticados por pessoas jurídicas, em especial os relacionados às fraudes em licitações e contratos (Capanema, 2014).

Observa-se ainda que a lei anticorrupção brasileira não surgiu por acaso e sim correspondendo à necessidade latente de se preencherem as lacunas do ordenamento jurídico brasileiro. Conforme Capanema (2014):

Se é certo que a existência de leis, por si só, não garante nada, também é igualmente correto dizer que a ausência delas sequer permite avanços, inibindo o desenvolvimento do país e contribuindo para a permanência do cenário de impunidade (Capanema, 2014, p. 15).

No Código Penal brasileiro (Decreto-lei 2.848/1940), a corrupção é abordada nos artigos 333 (corrupção ativa) e 317 (corrupção passiva). A corrupção ativa ocorre quando a pessoa oferece a funcionário público alguma vantagem para que este retarde, pratique ou omita ato de ofício. É importante ressaltar que o “pagamento de facilitação”, o qual consiste na recompensa à autoridade pública, seja ela nacional ou internacional, a fim de facilitar ou “acelerar” uma ação administrativa (governamental) de rotina ou, ainda, para “acelerar” a execução de uma atividade

administrativa, ainda que aceito em alguns países, como é o caso dos Estados Unidos (FCPA), não é permitido no Brasil, a exemplo do que ocorre na Inglaterra, enquadrando-se na forma de corrupção ativa (Xavier, 2015).

Sobre a corrupção passiva, violadora dos princípios constitucionais da Administração Pública, principalmente em relação à moralidade administrativa, a lei pune o funcionário que solicita ou recebe para si ou para outrem, direta ou indiretamente, vantagem indevida, ou aceita promessa de tal vantagem, desde que tais fatos ocorram em razão da sua função, mesmo fora dela ou antes de assumi-la. Pouco importa, inclusive, que o corrupto adquira o que foi pedido; o crime já é cometido a partir do momento em que se solicita um valor ou há vantagem indevida.

A Lei 12.846/2013 traz fatores que proporcionam mudanças significativas à legislação anticorrupção brasileira. Primeiro, a existência de programa de *compliance* efetivo pode gerar benefício para a pessoa jurídica em caso de violação. De acordo com a Lei 12.856/2013, “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” (art.7, par. 8) são considerados na aplicação das sanções.

Outro fator relevante a ser acatado pelas autoridades na aplicação das sanções é a "cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações" (art.7, par. 7).

Tais dispositivos aproximam a legislação anticorrupção do Brasil às normas adotadas por outros países, em especial às dos Estados Unidos, ao reconhecer expressamente que as empresas com programas de integridade e colaborativas com as autoridades na apuração de irregularidades devem receber um tratamento diferenciado.

Em março de 2015, a então Presidente da República Dilma Rousseff aprovou o Decreto 8.420 para regulamentar a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública tratada na lei anticorrupção e definiu, segundo o Decreto 8.420/2015, o programa de integridade como:

(...) o conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes que detectem e mitiguem os desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira (Decreto 8.420, 2015, art.41, par. único).

O decreto ainda estabelece dezesseis parâmetros de avaliação de programas de integridade. É importante destacar que esses parâmetros assemelham-se às doze diretrizes de boas práticas de

controles internos, ética e *compliance* publicadas em 2010 pela OCDE. Os dezesseis parâmetros listados no decreto são:

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

- I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;
- II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;
- III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;
- IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;
- V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;
- VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;
- VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiras da pessoa jurídica;
- VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;
- IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;
- X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciantes de boa-fé;
- XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;
- XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;
- XIII - diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;
- XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;
- XV - monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei no 12.846, de 2013; e
- XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos (Decreto 8.420, 2015, art. 42).

Com a publicação desse decreto em 2015, é possível observar uma aproximação da lei anticorrupção brasileira com as iniciativas internacionais de combate à corrupção. Para evidenciar essa observação, foi realizada uma análise comparativa da lei anticorrupção brasileira com a *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA).

2.5.2 Lei anticorrupção norte-americana

A *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) foi aprovada pelo Congresso dos Estados Unidos em 1977, tornando ilegais os pagamentos efetuados a funcionários de governos estrangeiros, partidos políticos estrangeiros, candidatos a cargos políticos estrangeiros, em troca de vantagens comerciais ou econômicas. Essa proibição aplica-se não só a pagamentos realizados com o intuito de obter ou manter negócios, mas também àqueles com o objetivo de receber qualquer vantagem indevida. A lei em questão é aplicável não só às empresas com sede nos Estados Unidos ou às sujeitas à legislação daquele país, mas também àquelas com ações cotadas nas Bolsas de Valores norte-americanas e outras que pratiquem atos de corrupção no território dos Estados Unidos.

As referidas empresas podem assim ser responsabilizadas por condutas que violem as disposições da FCPA, ainda que os atos de corrupção sejam praticados por agentes comerciais, representantes ou por indivíduos/entidades atuantes em seu nome, tanto nos Estados Unidos como em outros países.

Além de provisões específicas relativas à corrupção, a FCPA inclui provisões contábeis aplicáveis a todas as empresas com ações cotadas nas bolsas dos Estados Unidos (e, assim, sujeitas a *Security Exchange Commission*). Essas disposições são independentes das referentes à corrupção e visam a tornar impossível encobrir contabilmente o pagamento de subornos ou outras quantias indevidas. Um dos principais propósitos das provisões contábeis é dificultar, ao máximo, o encobrimento de subornos ou outras transações de natureza questionável nos relatórios contábeis da empresa.

2.5.3 Análise comparativa entre FCPA e a lei anticorrupção brasileira

A tabela 4 apresenta uma análise comparativa entre os principais dispositivos da FCPA e a lei anticorrupção brasileira.

Tabela 4

Análise comparativa entre a FCPA e a lei anticorrupção brasileira

Disposição	FCPA	Lei Anticorrupção Brasileira
Corrupção de funcionários públicos estrangeiros	Sim	Sim
Corrupção de funcionários públicos nacionais	Não	Sim
Alcance extraterritorial	Sim	Sim, limitado à participação da pessoa jurídica brasileira
Dispositivos contábeis e de controles internos	Sim	Não
Outros atos lesivos	Não	Sim, inclui outros atos contra a administração pública, como fraude em licitações e frustração de competitividade em licitação
Exceção para pagamentos de facilitação	Sim	Não
Responsabilidade penal da pessoa jurídica	Sim	Não, a responsabilidade penal compete à Lei 2.848/1940
Responsabilidade objetiva	Não	Sim, para certas sanções é necessário comprovação de culpa ou dolo
Multas	Violação aos dispositivos contábeis: multa de até US\$ 2 milhões por violação. Violações aos dispositivos de controles internos: multa de até US\$ 25 milhões por violação. Duas vezes o benefício obtido ou almejado.	Multa de até 20% do faturamento bruto da pessoa jurídica ou de até R\$ 60 milhões (se não for possível utilizar o critério do faturamento bruto)
Outras "sanções"	Declaração de inidoneidade, monitores etc.	Proibição de receber incentivos, suspensão ou interdição das atividades etc.
Crédito pela existência de programas de <i>compliance</i>	Sim (<i>U.S. Sentencing Guidelines</i>)	Sim (montante do crédito não determinado)
Crédito por reporte voluntário e cooperação	Sim	Sim (redução de até 2/3 do valor da multa e exclusão das demais sanções)

Fonte: Elaborada pela autora.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse capítulo evidencia e qualifica a metodologia utilizada para análise dos objetivos principais do estudo, os métodos de coleta de dados e, conseqüentemente, os procedimentos empregados para o tratamento dos dados auferidos. Como estratégia de pesquisa, esse trabalho enquadra-se na modalidade teórico-empírica. Segundo Castro (1978), esse é o tipo metodológico mais indicado para uma pesquisa de pós-graduação.

Essa dissertação busca mensurar o grau de aderência das empresas nacionais e estrangeiras aos dezesseis parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção brasileira, com base na percepção de seus gestores. O efeito da lei sobre o escopo de trabalho das firmas de auditoria também é analisado por meio da percepção dos auditores externos.

O instrumento de coleta de dados usado é o questionário *survey*. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 93), essa técnica “consiste em perguntas a respeito de variáveis que se pretender medir ou descrever”, sendo um instrumento de coleta importante e popular no campo das Ciências Sociais. O pesquisador pode medir variáveis ou inferir sobre elas, por meio de questionários, pois pode não haver a possibilidade de observar tais variáveis diretamente, por isso a importância desse método para o avanço da pesquisa nesse campo.

A construção do questionário demanda uma ponderação sobre a dinâmica de causalidade entre as variáveis estudadas e, principalmente, assegura que o instrumento de coleta apoia-se em uma plataforma consistente.

Quanto à reflexão sobre a dinâmica de causalidade, Martins e Theóphilo (2009, p. 10) explicam que “a noção estrita de causalidade tem sido considerada inadequada para o estudo dos fenômenos sociais”, devido ao grande número e à complexidade das variáveis que os envolvem. Por isso, buscam-se modelos mais flexíveis para entender essas relações.

Embora existam técnicas multivariadas capazes de esclarecer as relações de causalidade, como, por exemplo, a modelagem de equações estruturais, utilizadas em diversas áreas de pesquisa para tentar resolver problemas de relações de dependências inter-relacionadas e simultâneas (Hair, Anderson, Black, Babin & Anderson, 2005), esse não é o foco da presente dissertação. No caso dessa pesquisa, o enfoque é identificar o grau de aderência das empresas pesquisadas aos dezesseis parâmetros estabelecidos no programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e, para isso, outra técnica de análise de dados não-convencional, conhecida como Lógica Paraconsistente (Da Costa, Abe, Murolo, Silva Filho & Leite, 1999), é adotada.

Quanto à plataforma teórica, esse estudo apoia-se na Tipologia da Árvore da Fraude (ACFE, 2016), na lei anticorrupção brasileira 12.846/2013 e no Decreto 8.420/2015. Seus conceitos fundamentais foram apresentados no referencial teórico, contudo, o instrumento de coleta não deve apenas estar apoiado em uma teoria consistente. É necessário, todavia, abordar aspectos relacionados à sua validade e confiabilidade. Segundo Martins e Theóphilo (2009), confiabilidade é a constância dos resultados obtidos quando aplicados ao mesmo grupo de indivíduos e a validade é a capacidade do instrumento de medir de fato o que se propõe a medir.

O principal indicador de confiabilidade do instrumento de coleta é o Alfa de Cronbach, o qual consiste na medição do grau de correlação entre o escore individual de cada item do questionário com o escore total dos demais itens (Martins & Theóphilo, 2009, p. 12). Já para os indicadores de validade, o instrumento apoia-se na legitimidade aparente (julgada pela banca examinadora), autenticidade de conteúdo (apoiada em estudos anteriores) e validade de construto (apoiada nos modelos conceituais descritos).

3.1 Instrumento de coleta – Estrutura do formulário

O instrumento de coleta foi operacionalizado através de um formulário eletrônico comercializado pela empresa Vroman Systems Inc (*Form site*), com o objetivo de mensurar as percepções dos respondentes sobre os critérios do programa de integridade da lei anticorrupção brasileira em relação ao modelo teórico, bem como obter informações dos efeitos da legislação sobre os controles internos e o escopo de trabalho das firmas de auditoria.

O formulário enviado aos gestores das empresas nacionais e estrangeiras tem quatro partes. A primeira consiste em um texto com um termo de compromisso e de confidencialidade, bem como uma explicação sobre o objetivo da pesquisa, conforme Apêndice 1. A segunda é composta por perguntas, visando a identificar o respondente e traçar um perfil da empresa em termos de idade, porte, setor de atuação e posição funcional do respondente. A terceira parte do formulário dedica-se ao questionário sobre a existência e aplicabilidade do programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção brasileira. Finalmente, na parte quatro, estão as perguntas relacionadas aos efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos das empresas pesquisadas.

O segundo formulário foi desenvolvido para ser enviado às firmas de auditoria e, da mesma forma que o formulário I, a primeira parte consiste em um texto com o termo de compromisso

e de confidencialidade, bem como em uma explicação sobre o objetivo da pesquisa, conforme Apêndice 2. A segunda fundamenta-se em perguntas visando a identificar o respondente e a traçar um perfil da firma de auditoria em termos de número de auditores, região de maior atuação, predominância da carteira de clientes e tipos de auditorias realizadas. A terceira parte do formulário relaciona-se ao questionário sobre a aplicabilidade do programa de integridade no trabalho da auditoria externa.

Para construir as questões sobre a existência e aplicabilidade do programa de integridade da lei anticorrupção, utilizam-se os dezesseis parâmetros classificados, pela legislação, como o conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade. A tabela 5 apresenta a associação entre os dezesseis parâmetros do programa de integridade e as questões desenvolvidas no *survey* direcionado para as empresas nacionais e estrangeiras.

Tabela 5

Associação dos dezesseis parâmetros do programa de integridade com o questionário enviado às empresas nacionais e multinacionais

Art. 42 – Parâmetros de avaliação quanto à existência e aplicação do programa de integridade	Questão correspondente no instrumento de <i>survey</i>
I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;	A alta direção da empresa, incluindo os conselhos, demonstram apoio ao programa de integridade (EM NOSSA EMPRESA...).
II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;	Os padrões de conduta, políticas e procedimentos de integridade são aplicáveis a todos os empregados (EM NOSSA EMPRESA...).
III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidos, quando necessário, a terceiros, tais como fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;	Os padrões de conduta e políticas de integridade são estendidos a terceiros (fornecedores, prestadores de serviço e agentes intermediários) (EM NOSSA EMPRESA...).
IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;	Os treinamentos sobre o programa de integridade são realizados periodicamente (EM NOSSA EMPRESA...).
V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;	São realizadas análises periódicas de riscos para assegurar a efetividade e atualização do programa de integridade (EM NOSSA EMPRESA...).

continua

Art. 42 – Parâmetros de avaliação, quanto à existência e aplicação do programa de integridade	Questão correspondente no instrumento de <i>survey</i>
VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;	Houve ajustes nos controles internos existentes para atender às exigências do programa de integridade da lei anticorrupção (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).
VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiras da pessoa jurídica;	Os controles internos existentes, anteriormente à lei anticorrupção, eram suficientes para garantir a confiabilidade dos processos e precisão das demonstrações financeiras da empresa (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).
VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;	Somente após a regulamentação da lei anticorrupção foram criados controles para prevenir fraudes em licitações, ou em qualquer interação com o setor público (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).
IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;	A estrutura de auditoria interna é independente e possui autoridade para fiscalizar o programa de integridade (EM NOSSA EMPRESA...).
X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciante de boa-fé;	Existem canais de denúncia para reportar irregularidades (AVALIAÇÃO DAS IRREGULARIDADES). Os canais de denúncia são amplamente divulgados aos funcionários e a terceiros, bem como os mecanismos destinados à proteção de denunciante (AVALIAÇÃO DAS IRREGULARIDADES).
XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;	Existem medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade (AVALIAÇÃO DAS IRREGULARIDADES).
XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;	Somente após a regulamentação da lei anticorrupção foram criados controles para assegurar a imediata interrupção de irregularidades ou infrações detectadas (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).

conclusão

Art. 42 – Parâmetros de avaliação, quanto à existência e aplicação do programa de integridade	Questão correspondente no instrumento de survey
XIII - diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão de terceiros, tais como fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados; e fiscalização de seu cumprimento;	Os controles internos provenientes do programa de integridade da lei anticorrupção contribuem para minimizar erros e fraudes (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).
XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades das pessoas jurídicas envolvidas;	A lei anticorrupção criou a necessidade de novos controles internos (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).
XV - monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5o da Lei 12.846, de 2013;	Existe fórum adequado para definição e aprovação de diretrizes, esclarecimento de dúvidas, tratamento de ocorrências e monitoramento do cumprimento do programa de integridade (AVALIAÇÃO DAS IRREGULARIDADES).
XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.	Existe transparência e controles para validar e aprovar doações para candidatos e partidos políticos (EFEITOS DA LEI ANTICORRUPÇÃO SOBRE OS CONTROLES INTERNOS).

Fonte: Elaborada pela autora.

As questões objetivas consideram o conceito “percepção” como variável qualitativa de atitude e foram elaboradas com o apoio de uma Escala *Likert* de cinco pontos, com o objetivo de quantificar as respostas decorrentes. São utilizadas as premissas do trabalho seminal de Rensis Likert, *A technique for the measurement of attitudes*. Nas palavras de Likert (1932):

The verbal declarations of opinion and attitude are regarded as an indirect method of measuring dispositions which are most easily signified and expressed in verbal form. As far as the measurement of the attitude is concerned, it is quite immaterial what the extremes of the attitude continuum are called; the important fact is that persons do differ quantitatively in their attitudes, some being more toward one extreme, some more toward the other² (Likert, 1932, p. 9 e 48).

² As declarações verbais de opinião e atitude são consideradas como um método de medir disposições que são melhor interpretadas e expressadas de forma verbal. No que se refere à medida das atitudes, é imaterial o nome dado aos extremos do “continuum” da atitude; o fato importante é que as pessoas diferem quantitativamente em suas atitudes, algumas estando mais próximas de um extremo, e outras mais próximas de outro extremo (traduzido pela autora).

3.2 Público alvo, tamanho da amostra e recebimento das respostas

Os respondentes são profissionais com atuação em finanças, controladoria, relações com investidores, auditores externos e outras áreas relacionadas. O acesso a esses profissionais foi realizado através da Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, com a população total de 129 empresas associadas, e o Instituto dos Auditores Independentes de Brasil – IBRACON, com o total de 126 firmas de auditoria associadas.

Antes de o questionário definitivo ser aplicado, foi realizado um pré-teste, a fim de se avaliar compreensão do formulário, redação das questões e tempo necessário para respondê-las. Essa fase contou com a participação de um grupo de cinco profissionais, que forneceram uma avaliação para o instrumento de coleta destinado às empresas associadas à ABRASCA e outro grupo de três profissionais validou o questionário construído para as firmas de auditoria associadas ao IBRACON. As respostas da fase de pré-teste foram descartadas para o trabalho final, uma vez que houve mudanças na estrutura do questionário com a inclusão e ajustes de questões relativas aos efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos. Também ocorreram alterações no escopo de trabalho dos auditores externos não previstas no período em que foi realizado o pré-teste.

Uma vez definido o público alvo e a estrutura do questionário, o passo seguinte foi determinar o tamanho da amostra. Segundo Doane e Seaward (2009), o método mais comum para atender a essa finalidade, quando se desconhece o desvio padrão da população, é a estimação do desvio padrão de uma amostra piloto. Para Webster (2007), essa amostra piloto deve conter, no mínimo, 30 elementos.

Fávero et al. (2009), baseando-se em Martins (2005), apresentam o cálculo para determinar o tamanho da amostra (equação 1), e explicam que $Z_{\alpha/2}$ é a abscissa da distribuição normal padrão, σ é o desvio padrão da amostra e ϵ representa o erro amostral. Webster (2007) afirma que o erro padrão dessa equação representa o quanto o pesquisador está disposto a tolerar de diferença entre a média populacional e a média amostral.

$$n = \left(\frac{Z_{\alpha/2} \cdot \sigma}{E} \right)^2 \quad (1)$$

Na presente pesquisa, o cálculo do tamanho da amostra foi realizado após o encerramento do período de coleta de dados, com 32 elementos para a população associada à ABRASCA e 25 para os associados ao IBRACON. Para determinar o valor da abscissa da distribuição normal padrão, foi estabelecido que a média amostral não deveria afastar-se da média populacional mais do que 5%, com probabilidade de 95%. Assim, foi encontrado um valor Z_g igual a 1,96.

Resultado do teste para a amostra de empresas associadas à ABRASCA: o desvio padrão amostral foi igual a 14,29. O erro tolerado para um intervalo igual a 56 (escores podem variar entre 43 e 99) foi de 5,6. Substituindo esses valores na equação 1, foi determinado o tamanho mínimo da amostra de 25 respondentes.

Resultado do teste para a amostra de empresas associadas ao IBRACON: o desvio padrão amostral foi igual a 8,13 e o erro tolerado para um intervalo igual a 29 (escores podem variar entre 47 e 76) foi de 2,9. O valor determinado para o tamanho mínimo da amostra foi de 30 respondentes.

O período de coleta dos dados das empresas associadas à ABRASCA foi de onze semanas: de 24/09/2015 a 10/12/2015. Os dados das firmas de auditoria associadas ao IBRACON foram coletados em treze semanas: de 04/12/2015 a 04/03/2016. Durante o primeiro período de coleta de dados, foram recebidas 33 respostas das associadas à ABRASCA, porém, como a intenção era avaliar um respondente por organização, houve uma eliminação por duplicidade de empresa. Nenhuma resposta foi recebida após o período de coleta dos dados. A amostra final, desse modo, compreendeu 32 empresas associadas à ABRASCA, número superior ao tamanho mínimo determinado.

Durante a fase de coleta de dados, houve períodos de recebimento mais intenso, com destaque para a primeira, quarta e nona semanas, em razão de envio massivo de e-mails através de mala direta da base da ABRASCA. Por outro lado, houve baixo índice de respostas na quinta semana, devido aos feriados do mês de novembro.

A figura 4 ilustra a distribuição das respostas recebidas ao longo do período de coleta das empresas associadas à ABRASCA.

Figura 4 – Distribuição das repostas recebidas por semana – ABRASCA. Fonte: Elaborado pela autora.

Já a amostra final das firmas de auditoria compreendeu o total de 25 respondentes e, embora estivesse abaixo da quantidade mínima determinada, a lista de respondentes incluiu as firmas de auditoria do grupo “big four”, possibilitando, dessa maneira, prosseguir com a análise de dados.

A maior concentração de respostas ocorreu na décima primeira semana, pois foi nesse período que se estabeleceu a comunicação com as firmas de auditoria por meio telefônico. Outros dois componentes afetaram o período de coleta de dados das associadas ao IBRACON: (i) os feriados do final do ano; e (ii) o início do ciclo de auditoria das demonstrações financeiras do exercício de 2015. Embora o IBRACON tivesse enviado três e-mails, via mala direta, prévios à comunicação via telefone, a participação das firmas de auditoria foi efetivada somente após o contato telefônico. A figura 5 representa a distribuição das respostas das firmas de auditoria ao longo das treze semanas.

Figura 5 – Distribuição das repostas recebidas por semana – IBRACON. Fonte: Elaborado pela autora.

Coletados os dados dos dois grupos de empresas, como próximo passo foi testada a confiabilidade das respostas recebidas. Para Martins e Theóphilo (2009, p.13), “a confiabilidade refere-se à consistência ou estabilidade de uma medida”. Para medir a consistência interna das respostas, utilizou-se o coeficiente alfa de Cronbach.

Quando o coeficiente do teste é superior a 70%, considera-se a existência de confiabilidade das medidas (Martins & Theóphilo, 2009). Conforme a tabela 6, o teste realizado nas 23 questões sobre o programa de integridade da lei anticorrupção, enviado às empresas associadas à ABRASCA, resultou em um coeficiente de 86.7%, demonstrando consistência interna nas respostas recebidas.

Tabela 6

Teste de confiabilidade das respostas recebidas (ABRASCA)

Alfa de Cronbach	No de Itens
,867	23

Fonte: Elaborado pela autora.

A mesma análise foi realizada em relação às 16 questões elaboradas de acordo com os parâmetros da lei anticorrupção e enviadas às firmas de auditoria. Essa análise resultou em um coeficiente de 79.7%, demonstrando também consistência interna nas respostas recebidas.

Tabela 7

Teste de confiabilidade das respostas recebidas (IBRACON)

Alfa de Cronbach	No de Itens
,797	16

Fonte: Elaborado pela autora.

3.3 Análise dos dados

Os dados recebidos foram trabalhados em duas etapas: a primeira compreendeu a análise do perfil das empresas e respondentes, o grau de conhecimento dos respondentes sobre a lei anticorrupção brasileira, bem como o grau de importância de autorizações e licenças

governamentais para as operações das empresas; a segunda consistiu na identificação do grau de aderência das empresas pesquisadas ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e do efeito do programa sobre o escopo de trabalho das firmas de auditoria.

3.3.1 Análise do perfil das empresas e respondentes

Para classificar as empresas associadas à ABRASCA e ao IBRACON quanto ao porte, o critério usado foi o número de empregados. Não se empregou o critério de faturamento por considerar que as firmas de auditoria teriam uma maior resistência em relação a fornecer essa informação. Dessa forma, utilizou-se a tabela do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2013)³ para classificar os respondentes quanto ao porte, conforme a tabela 8.

Tabela 8

Classificação de porte das empresas

Número de empregados	Classificação SEBRAE
Menos de 20	Microempresa
Entre 20 e 99	Pequena
Entre 100 e 499	Média
Mais de 500	Grande

Fonte: Sebrae (2013).

A identificação do setor de atuação dos respondentes associados à ABRASCA foi feita a partir da classificação setorial das empresas e fundos negociados na BM&F Bovespa (2016). As empresas associadas à ABRASCA têm ações negociadas na bolsa de valores de São Paulo e, assim, percebeu-se que essa classificação setorial seria a mais adequada para o presente trabalho. A tabela 9 lista os setores e subsetores econômicos utilizados.

³ Esse é o critério sugerido pelo SEBRAE quando não se tem acesso à informação sobre o faturamento da empresa. Para fins legais, vale o previsto na Lei do Simples (Lei nº 123, de 15 de dezembro de 2006).

Tabela 9

Classificação do setor de atuação

Setor	Subsetor
Petróleo, gás e biocombustíveis	Petróleo, Gás e Biocombustíveis
Materiais Básicos	Mineração Siderurgia e Metalurgia Químicos Madeira e Papel Embalagens Materiais Diversos
Bens Industriais	Material de Transporte Equipamentos Elétricos Máquinas e Equipamentos Serviços Comércio
Construção e Transporte	Construção e Engenharia Transporte
Consumo Não Cíclico	Agropecuária Alimentos Processados Bebidas Fumo Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza Saúde Diversos Comércio e Distribuição

continua

Setor	Subsetor
Consumo Cíclico	Tecidos, Vestuário e Calçados Utilidades Domésticas Automóveis e Motocicletas Mídia Hotéis e Restaurantes Viagens e Lazer Diversos Comércio
Tecnologia da Informação	Computadores e Equipamentos Programas e Serviços
Telecomunicações	Telefonia Fixa Telefonia Móvel
Utilidade Pública	Energia Elétrica Água e Saneamento Gás
Financeiro e Outros	Intermediários Financeiros Exploração de Imóveis Fundos

Fonte: BM&F Bovespa (2016).

3.3.2 Classificação do grau de aderência das empresas ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira

Ainda que aplicada em inúmeros estudos das ciências humanas, o grande desafio da aplicação das escalas tipo *Likert* é a forma de analisar os dados. Hartley, Trueman e Rodgers (1984), Rasmussen (1989) e Schriesheim e Castro (1996) destacam que os dados provenientes de escalas tipo *Likert* são apenas variáveis ordinais, as quais admitem apenas testes não paramétricos e as seguintes medidas estatísticas: (i) para medir centralidade: mediana; (ii) para

mensurar dispersão: percentil, quartil; (iii) para aferir associação ou correlação: correlação por postos, r_s de Spearman, τ (tau) de Kendall; (iv) para calcular significância: teste de Mann-Whitney; e (v) para medir aderência: Qui-quadrado, teste G (Sanches, Meireles & De Sordi, 2010).

Para Ockert (2005), os dados oriundos das escalas tipo *Likert* permitem apenas a relação de equivalência (=) e a de comparação (> ou <). Esta última é irreflexiva, assimétrica e transitiva. Dessa forma, os dados coletados a partir de escalas desse tipo aceitam apenas alguns tratamentos matemáticos ou estatísticos (testes não paramétricos). Assim, a escala de tipo *Likert* não pretende ser mais que uma escala ordinal. Sanches et al. (2010) destacam que escalas desse tipo permitem a ordenação de indivíduos através da ‘favorabilidade’ de sua atitude com relação a determinado objeto, mas não apresentam uma base para expressar o quanto o indivíduo é mais favorável que o outro.

A análise dos dados coletados por meio de escalas *Likert*, dada a sua natureza, pode ser feita por meio de testes não paramétricos. Entretanto, nessa dissertação, a análise dos dados coletados através da escala *Likert*, especificamente em relação à identificação do grau de aderência, das empresas associadas à ABRASCA, ao programa de integridade da lei anticorrupção, foi feita por meio da lógica paraconsistente. Conforme Da Costa et al. (1999):

A lógica paraconsistente pode ser aplicada para modelar conhecimentos por meio de procura de evidências, de tal forma que os resultados obtidos são aproximados do raciocínio humano. [...] A lógica paraconsistente pode modelar o comportamento humano e assim ser aplicada em sistemas de controle, porque se apresenta mais completa e mais adequada para tratar situações reais, com possibilidades de, além de tratar inconsistências, também contemplar a indefinição (Da Costa et al., 1999, p. 37).

A escala tipo *Likert* não tem “questões”, mas sim “proposições”, isto é, afirmativas às quais o respondente dá seu grau de concordância dependendo do diferencial semântico utilizado. Da Costa et al. (1999) classificam como fator um conjunto coerente de proposições sobre um tópico ou assunto. A tabela 10 mostra os quatro fatores do questionário aplicado às empresas associadas à ABRASCA, totalizando 23 proposições. O diferencial semântico referente às proposições é o seguinte: “discordo totalmente” (DT), “discordo” (D), “indiferente” (I), “concordo” (C) e “concordo totalmente” (CT).

Tabela 10

Análise das 23 proposições e cálculo da mediana

Proposições	Proposição	Escala Likert					QT	Mediana observada	Discordantes da proposição (Dp)	Concordantes com a proposição (Cp)	Grau de Concordância (GCp)
		DT	D	I	C	CT					
Em nossa empresa (padrões de conduta, políticas, tone at the top, treinamentos)											
Os padrões de conduta, políticas e procedimentos de integridade são aplicáveis a todos os empregados.	1	1	0	2	4	25	32	CT	2	30	93,8
Os padrões de conduta e políticas de integridade são estendidos a terceiros (fornecedores, prestadores de serviço e agentes intermediários).	2	1	0	7	8	16	32	CT	4,5	27,5	85,9
Os treinamentos sobre o programa de integridade são realizados periodicamente.	3	4	4	7	8	9	32	CT	11,5	20,5	64,1
A alta direção da empresa, incluindo os conselhos, demonstra apoio ao programa de integridade.	4	1	0	2	5	24	32	CT	2	30	93,8
O compromisso dos empregados com o programa de integridade é documentado e atualizado periodicamente.	5	2	1	9	11	9	32	C	7,5	24,5	76,6
São realizadas análises periódicas de riscos para assegurar a efetividade e atualização do programa de integridade.	6	3	0	8	12	9	32	C	7	25	78,1
A estrutura de auditoria interna é independente e possui autoridade para fiscalizar o programa de integridade.	7	3	1	5	1	22	32	CT	6,5	25,5	79,7
		41			183		224		0,18	0,82	
		Cf			Df				μ2	μ1	
Avaliação das irregularidades (canais de denúncia, retaliação, diretrizes)											
Existem canais de denúncia para reportar irregularidades.	8	2	0	0	3	27	32	CT	2	30	93,8
Os canais de denúncia são amplamente divulgados aos funcionários e terceiros, bem como os mecanismos destinados à proteção de denunciantes.	9	2	1	0	8	21	32	CT	3	29	90,6
Existe fórum adequado para definição e aprovação de diretrizes, esclarecimento de dúvidas, tratamento de ocorrências e monitoramento do cumprimento do programa de integridade.	10	3	0	2	11	16	32	CT	4	28	87,5
Os empregados NÃO sentem medo de retaliação.	11	3	2	7	7	13	32	CT	8,5	23,5	73,4
Existem medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade.	12	2	0	2	7	21	32	CT	3	29	90,6
		20,5			139,5		160		0,13	0,87	
		Cf			Df				μ2	μ1	
Efeitos sobre os controles internos (novos controles, adequação dos controles existentes, transparência com pagtos)											
A lei anticorrupção criou a necessidade de novos controles internos.	13	6	2	4	7	13	32	CT	10	22	68,8
Os controles internos provenientes do programa de integridade da lei anticorrupção contribuem para minimizar erros e fraudes.	14	3	2	3	9	15	32	CT	6,5	25,5	79,7
Houve ajustes nos controles internos existentes para atender às exigências do programa de integridade da lei anticorrupção.	15	4	4	7	9	8	32	C	11,5	20,5	64,1
Os controles internos existentes, anteriormente à lei anticorrupção, eram suficientes para garantir a confiabilidade dos processos e precisão das demonstrações financeiras da empresa.	16	1	4	5	10	12	32	CT	7,5	24,5	76,6
(-) Somente após a regulamentação da lei anticorrupção, foram criados controles para prevenir fraudes em licitações, ou em qualquer interação com o setor público.	17	1	3	1	6	21	32	CT	4,5	27,5	85,9
(-) Somente após a regulamentação da lei anticorrupção, foram criados controles para assegurar a imediata interrupção de irregularidades ou infrações detectadas.	18	1	1	2	7	21	32	CT	3	29	90,6
Existe transparência e controles para validar e aprovar doações para candidatos e partidos políticos.	19	4	2	6	4	16	32	CT	9	23	71,9
		35,5			124,5		224		0,23	0,77	
		Cf			Df				μ2	μ1	
Novos recursos e custos para atender as demandas da lei (função do compliance officer & auditor interno, outros recursos)											
A função do compliance officer já existia antes da regulamentação da lei anticorrupção brasileira.	20	13	2	5	3	9	32	DT	17,5	14,5	45,3
A função do auditor interno foi criada após a regulamentação da lei anticorrupção brasileira.	21	26	2	1	2	1	32	DT	28,5	3,5	10,9
Novos recursos foram alocados para a área de compliance e/ou controladoria para atender as demadas do programa de integridade da lei anticorrupção.	22	9	5	7	4	7	32	DT	17,5	14,5	45,3
Os benefícios da lei anticorrupção superam seus custos de implementação, atualização e execução dos controles internos associados a esta lei.	23	2	2	4	7	17	32	CT	6	26	81,3
		69,5			58,5		128		0,54	0,46	
		Cf			Df				μ2	μ1	

Nota: Proposições: Lista de vinte e três proposições para determinar o grau de aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção; Colunas DT, D, I, C, T: quantidade de respondentes que optaram pelas colunas do diferencial semântico; QT = quantidade total de respondentes; Mediana = coluna dentro do referencial semântico; nesta se encontra o respondente 16 (=32/2); Dp = discordantes da proposição: quantidade de respondentes discordantes = (D+DT+0.5*I); Cp = concordantes com a proposição: quantidade de respondentes concordantes = (C+CT+0.5*I); GCp = Grau de concordância da proposição calculado de acordo com a equação 2; Df = Discordantes do Fator; Cf = Concordantes do Fator; μ1 = crença em que as proposições como um todo sejam verdadeiras; μ2 = descrença em que as proposições como um todo sejam verdadeiras.

Fonte: Elaborada pela autora.

Foram anotadas as quantidades de respondentes de cada diferencial semântico para os 32 respondentes do questionário enviado às empresas associadas à ABRASCA. Para se obter o “sentido geral” das respostas, usou-se a posição mediana. Segundo Favero, Belfiore, Silva e Chan (2009), a medida de mensuração mais apropriada para estudos que utilizam a escala *Likert* é a mediana, pois as perguntas são estruturadas de forma qualitativa com o objetivo de obter variáveis não métricas, tornando impraticável o cálculo de médias e desvios.

A proposta de Macnaughton (1996) foi adotada para se calcularem os discordantes de cada proposição. Somou-se o valor das colunas DT e D e adicionou-se 50% do valor de “indiferente”. De forma semelhante, foram calculados os concordantes da proposição. Ambos cálculos estão representados na equação 2.

$$D_p = DT + D + I/2 \qquad C_p = C + CT + I/2 \qquad (2)$$

Pode-se considerar, desse modo, que, dos 32 respondentes, dois responderam de forma discordante à proposição 1 e 30 responderam concordantemente, conforme a tabela 10.

Procedimento semelhante foi feito para se calcular a quantidade de respondentes discordantes e concordantes do fator, isto é, de todas as proposições. Para esse cálculo, aplicou-se a equação 3.

$$D_f = \sum DT + \sum D + \sum I/2 \qquad C_f = \sum C + \sum CT + \sum I/2 \qquad (3)$$

Sanches et al. (2010) explicam que para cada proposição é possível estabelecer um indicador de “grau de concordância”, além da quantidade de respostas discordantes e concordantes. O grau de concordância de cada proposição (GC_p) foi calculado empregando-se o oscilador estocástico de Wilder Jr. (1981), também conhecido como indicador de força relativa.

$$GC_p = 100 - \left(\frac{100}{\frac{C_p}{D_p} + 1} \right) \qquad (4)$$

De acordo com Wilder Jr. (1981), os valores do grau de concordância (sejam da proposição, sejam do fator) ficam no intervalo $[0;100]$. A interpretação dos resultados do grau de concordância foi feita com base na tabela de interpretação de valores de Davis (1976).

Tabela 11

Interpretação de valores

Valores de GC	Classificação
90 ou mais	Uma concordância muito forte
80 a + 89,99	Uma concordância substancial
70 a + 79,99	Uma concordância moderada
60 a + 69,99	Uma concordância baixa
50 a + 59,99	Uma concordância desprezível
40 a + 49,99	Uma discordância desprezível
30 a + 39,99	Uma discordância baixa
20 a + 29,99	Uma discordância moderada
10 a + 19,99	Uma discordância substancial
9,99 ou menos	Uma discordância muito forte

Fonte: Davis (1976).

3.3.3 Lógica paraconsistente

A lógica paraconsistente foi criada simultânea e independentemente pelo lógico polonês S. Jaskowski (1904-1965) e pelo lógico brasileiro N. C. A. Da Costa, autor do livro *Lógica Paraconsistente Aplicada* (Da Costa et al., 1999).

Influenciado pelo seu mestre J. Eukasiewicz, em 1948, S. Jaskowski criou uma nova lógica, por ele batizada de discursiva, a qual é, de fato, paraconsistente. Contudo, o lógico polonês ocupou-se apenas do cálculo proposicional, sem ir além disso. Por sua vez, Da Costa, no início da década de 1950, desenvolveu infinitos cálculos proposicionais paraconsistentes, estendendo-

se a outros cálculos de predicados com ou sem igualdade, teorias de descrições e teoria de conjuntos, evidenciando como se podem elaborar matemáticas paraconsistentes que generalizam a matemática tradicional.

A partir dos anos 1970, a lógica paraconsistente progrediu enormemente, sendo cultivada em todo o mundo, não apenas pelo valor teórico, mas sobretudo por sua aplicação (Da Costa et al., 1999).

A lógica paraconsistente difere da lógica clássica. Esta trabalha com um eixo na dimensão falso-verdadeiro, já aquela acrescenta um outro eixo na dimensão da contradição (Sanches et al., 2010). Segundo Da Costa et al. (1999, p.19), na lógica paraconsistente, “as anotações são representativas de graus de crença e descrença atribuídos à proposição, dando-lhe conotações de valoração”. Por sua vez, Carvalho (2002), sobre a lógica paraconsistente, conceitua:

O método consiste em estabelecer as proposições e parametrizá-las de forma a poder “isolar os fatores de maior influência nas decisões e, por meio de especialistas, obter anotações para esses fatores, atribuindo-lhes um grau de crença (μ_1) e um grau de descrença (μ_2)”, é importante observar que esses valores são independentes e podem variar de 0 a 1 (Carvalho, 2002, p. 58).

Exemplos de aplicação da lógica paraconsistente podem ser encontrados nos estudos de Abe (1992), Prado (1996), Da Costa et al. (1999) e Carvalho (2002). De acordo com Da Costa et al. (1999), as lógicas anotadas constituem uma classe de lógicas paraconsistentes relacionadas a certo reticulado completo denominado QUPC – Quadrado Unitário do Plano Cartesiano mostrado na figura 6.

A lógica paraconsistente consiste em cinco etapas básicas. A primeira baseia-se na coleta das informações sobre um objeto ou evento considerando múltiplos aspectos (fatores), através do uso de sensores, juízes ou peritos e a etapa 2 converte essas informações sobre os múltiplos aspectos em graus de crença μ_1 e descrença μ_2 . Estes graus correspondem às proporções de respostas concordantes e discordantes ao fator, conforme a tabela 10. Segundo Sanches et al. (2010), as fórmulas aplicadas nessa fase são as seguintes:

$$\mu_1 = \frac{C_f}{n_f} = \frac{\sum C + \sum CT + \frac{\sum I}{2}}{n_f} \quad \mu_2 = \frac{D_f}{n_f} = \frac{\sum DT + \sum D + \frac{\sum I}{2}}{n_f} \quad (5)$$

Na etapa 3, por meio de uma rede lógica apropriada, de acordo com o número de fatores e com os graus de crença μ_1 e descrença μ_2 a respeito de cada fator, são obtidos o grau de certeza e o

grau de contradição ($G1$, $G2$) em relação ao objeto como um todo. Esse par de valores ($G1$, $G2$) é introduzido no QUPC – Quadrado Unitário do Plano Cartesiano (figura 6) para ser interpretado (Sanches et al., 2010).

Figura 6 – QUPC - Quadrado Unitário do Plano Cartesiano. Fonte: Da Costa et al. (1999).

3.3.3.1 Redes lógicas

As redes lógicas são utilizadas na etapa 3 e fazem a conversão de crença $\mu1$ e descrença $\mu2$ em um certo grau de certeza ($G1 = \mu1R - \mu2R$) e grau de contradição ($G2 = \mu1R + \mu2R - 1$). O método de interpretação do resultado implica a aplicação das técnicas de maximização (OR) e de minimização (AND) da lógica paraconsistente, a fim de se alcançar um valor final. Da Costa et al. (1999) destacam que a aplicação da rede lógica OR e AND depende da quantidade de fatores. A figura 7 ilustra a aplicação dos conectivos OR e AND no caso de quatro fatores, correspondente à mesma quantidade do questionário enviado às associadas da ABRASCA.

Figura 7 – Redes lógicas para a conversão de crença μ_1 e descrença μ_2 em um certo grau de certeza ($G_1 = \mu_{1R} - \mu_{2R}$) e grau de contradição ($G_2 = \mu_{1R} + \mu_{2R} - 1$), com conectivos OR e AND para quatro fatores. Fonte: Da Costa et al. (1999).

A etapa 4 contempla a interpretação do resultado no QUPC. Por fim, a quinta e última etapa inclui a normalização e interpretação do resultado final. Sendo o grau de certeza dado por $G_1 = \mu_{1R} - \mu_{2R}$ e o grau de contradição dado por $G_2 = \mu_{1R} + \mu_{2R} - 1$, a normalização do G_{1n} e G_{2n} é dado pela equação 6.

$$G_{1n} = \frac{G_1 - (-1)}{1 - (-1)} = \frac{G_1 + 1}{2} \quad G_{2n} = \frac{G_2 - (-1)}{1 - (1)} = \frac{G_2 + 1}{2} \quad (6)$$

Os valores do grau de certeza normalizado G_{1n} e grau de contradição normalizado G_{2n} podem localizar-se em qualquer ponto entre 0 e 1 e, assim, é útil haver um acordo em relação ao que é um valor forte e um fraco. A interpretação dos resultados de G_{1n} e G_{2n} foi feita utilizando-se a convenção para descrever valores proposta por Davis (1976), a qual foi adaptada por Sanches et al. (2010), conforme a tabela 12.

Tabela 12

Convenção para descrever a interpretação e síntese de informação obtida por escala Likert quanto aos graus de certeza e de contradição normalizados

Grau de certeza normalizado G1n		Grau de contradição normalizado G2n	
Expressa o quanto os respondentes aderem às proposições do fator (eixo horizontal no QUPC)		Expressa a qualidade dos dados utilizados (eixo vertical no QUPC)	
Valor observado	Interpretação recomendada	Valor observado	Interpretação recomendada
0,900 ou mais	Aderência ampla	0,900 ou mais	Dados muito contraditórios
0,700 a 0,899	Aderência substancial	0,700 a 0,899	Dados conflitantes
0,300 a 0,699	Aderência moderada	0,300 a 0,699	Dados consistentes
0,100 a 0,299	Aderência baixa	0,100 a 0,299	Dados incompletos
0 a 0,099	Aderência desprezível	0 a 0,099	Dados ignorados

Fonte: Adaptado de Davis (1976).

Em síntese, as três hipóteses de pesquisa (H1, H2 e H3) foram testadas por meio da lógica paraconsistente.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Em seguida, são apresentados e discutidos os resultados obtidos através das respostas ao formulário eletrônico. Esse capítulo está estruturado em quatro seções em que são analisados: (1) o perfil dos participantes dessa pesquisa; (2) a relação entre os parâmetros do programa de integridade e o grau de concordância dos respondentes por setor de mercado; (3) a classificação do grau de aderência das empresas respondentes aos dezesseis parâmetros do programa de integridade; e (4) o efeito da lei anticorrupção sobre o escopo de trabalho das auditorias externas.

4.1 Análise do perfil dos participantes

O formulário eletrônico contém um texto inicial, explicando os objetivos da pesquisa e um termo de compromisso de confidencialidade das informações recebidas (apêndice A). A seguir, há questões sobre o perfil do profissional e da empresa, com a finalidade de identificar o respondente (apêndice B).

A primeira análise realizada para traçar o perfil das empresas e dos profissionais participantes relacionou-se ao porte e ao setor de atuação das empresas. Conforme os procedimentos metodológicos, a variável que mensura o porte das empresas é o seu número de empregados.

Na figura 8, pode-se observar que, das 32 empresas participantes, associadas à ABRASCA, 81% possuem mais do que 500 empregados, sendo classificadas como empresas de grande porte e 10% possuem entre 100 e 499 empregados, consideradas de médio porte. Existem ainda 9% com 20 a 99 empregados, as empresas de pequeno porte.

Figura 8 – Distribuição das empresas por porte (número de empregados) – ABRASCA. Fonte: Elaborado pela autora.

O formulário enviado às firmas de auditoria, associadas ao IBRACON, questiona, especificamente, sobre o número de auditores da empresa, independentemente do nível hierárquico. Das 25 firmas de auditoria participantes, 76% possuem menos de 100 auditores, sendo classificadas como firmas de pequeno porte, 8% possuem entre 100 e 499 auditores – médio porte – e 16% têm mais de 500 auditores e, assim, são consideradas de grande porte. A figura 9 ilustra esta distribuição.

Figura 9 – Distribuição das firmas de auditoria por porte (número de empregados) – IBRACON. Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto ao setor de atuação, constata-se que 57% das empresas associadas à ABRASCA participantes da pesquisa pertencem aos setores de Materiais Básicos (Mineração, Siderurgia, Químicos e Papel), Financeiro e de Utilidade Pública (Energia Elétrica, Água e Saneamento e Gás). A participação das empresas do setor de Bens Industriais (Material de Transporte e Máquinas e Equipamentos) e de Construção e Transporte representam o quarto e quinto setores

mais representativos, totalizando 19% dos respondentes. Os setores de Consumo Cíclico, Não Cíclico e Petróleo e Gás representam 15% dos respondentes.

Não é possível identificar três das 32 empresas respondentes e, por essa razão, o setor de atuação está classificado como “Não Identificado – NI”. A figura 10 apresenta a distribuição das empresas segundo o setor de atuação.

Figura 10 – Distribuição das empresas por setor de atuação. Fonte: Elaborado pela autora.

Adicionalmente à análise setorial das empresas associadas à ABRASCA, incorpora-se o intervalo de vendas anuais para clientes públicos informado pelos respondentes, bem como a importância de autorizações, licenças e permissões governamentais. Ambos componentes são apontados no programa de integridade da lei anticorrupção como aspectos relevantes para a avaliação dos dezesseis parâmetros (Decreto 8.420, 2015).

Figura 11 – Grau de importância de autorizações governamentais e interação com o setor público. Fonte: Elaborado pela autora.

Na figura 11, observa-se que a maioria das associadas à ABRASCA (72%) reportam que o grau de importância das autorizações, licenças e permissões governamentais, em suas operações, é alto. Quanto ao grau de interação com o setor público, ele se apresenta mais elevado nos setores Financeiro (20%), de Materiais Básicos (20%), Petróleo e Gás (10%) e, naturalmente, de Utilidade Pública (30%). Esses dados possibilitam a análise mais detalhada sobre o grau de aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção, a qual é discutida nos parágrafos seguintes.

A análise do setor de atuação das firmas de auditoria associadas ao IBRACON é feita com apoio em dois aspectos: (i) a região do país onde a firma de auditoria possui maior atuação; e (ii) o setor de atuação predominante da carteira de clientes. Das 25 firmas de auditoria que participaram da pesquisa, 72% possuem atuação na região sudeste, 20% na região sul e 8% estão presentes na região centro-oeste do país. Nenhum dos respondentes pertence às regiões norte ou nordeste. Em contrapartida, a carteira de clientes dos respondentes revela-se de forma bastante pulverizada: 15 dos 25 respondentes afirmaram ter uma carteira de clientes predominantemente de empresas comerciais e prestadores de serviços, seis responderam ter clientes do ramo industrial, dois apontaram trabalhar exclusivamente com clientes públicos e outros dois respondentes afirmaram ter uma carteira diversificada. A figura 12 ilustra o resultado dessa análise.

Figura 12 – Distribuição das firmas de auditoria por região e carteira de clientes. Fonte: Elaborado pela autora.

A seguir, busca-se traçar o perfil dos respondentes representantes de suas empresas. Dessa forma, perguntou-se a eles qual a posição que eles ocupam na organização. Desejava-se, principalmente, contatar profissionais de posições mais altas na hierarquia, tanto das associadas à ABRASCA como ao IBRACON, devido ao maior acesso às informações sistêmicas sobre o processo. Conforme a tabela 13, os respondentes ocupam posições de gerência, diretoria ou presidência.

Tabela 13

Distribuição das posições dos respondentes

Associadas à ABRASCA			Associadas ao IBRACON		
Posição	Total	%	Posição	Total	%
Gerente	8	25	Gerente	1	4
Diretor	9	28	Sócio-Diretor	23	92
Outros	15	47	Auditor Senior	1	4
Total Geral	32	100	Total Geral	25	100

Fonte: Elaborada pela autora.

Além da posição, os participantes associados à ABRASCA foram questionados sobre a sua principal área de atuação na organização. O programa de integridade da lei anticorrupção apresenta uma linguagem orientada aos procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e à aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta (Decreto 8.420, 2015). Desse modo, desejava-se que os participantes associados à ABRASCA tivessem conhecimentos técnicos sobre a legislação e controles internos, para compreender as questões e os problemas expostos nos formulários.

Ao final do período de recebimento de respostas, constatou-se que 22% desses profissionais atuam nas áreas jurídicas e de *compliance*, relações com investidores (19%), financeira e controladoria (12%), e 47% dos respondentes apontaram atuar em outras áreas. Também se questionou o tempo de experiência dos respondentes e foi verificado que 88% dos respondentes têm mais de 10 anos de experiência. As tabelas 14 e 15 exibem a distribuição dos respondentes por área e anos de experiência.

Tabela 14

Quantidade de respondente por área de atuação - ABRASCA

Área	Total	%
Financeira	2	6
Controladoria	2	6
<i>Compliance</i>	7	22
Relações com Investidores	6	19
Outros	15	47
Total Geral	32	100

Fonte: Elaborada pela autora.

Tabela 15

Anos de experiência dos respondentes - ABRASCA

Anos de experiência	Respondentes	%
Mais de 30 anos	9	28
Entre 20 e 30 anos	6	19
Entre 10 e 20 anos	13	41
Menos de 10 anos	4	13
Total	32	100

Fonte: Elaborada pela autora.

Assim, em síntese, os participantes das empresas associadas à ABRASCA podem ser descritos com o perfil de profissionais das áreas responsáveis pela existência e aplicação do programa de integridade, em empresas de grande porte, nacionais e multinacionais e com amplos anos de experiência.

Essa análise não foi realizada para as firmas de auditoria associadas ao IBRACON, pois se considera que a área de atuação principal é a própria auditoria.

Dessa forma, os respondentes das empresas associadas à ABRASCA foram indagados sobre seu grau de conhecimento da lei anticorrupção brasileira. O resultado pode ser observado na figura 13.

Figura 13 – Classificação do grau de conhecimento sobre a lei anticorrupção 12.846/2013. Fonte: Elaborado pela autora.

4.2 Relação entre os parâmetros do programa de integridade e o grau de concordância por setor de mercado

A relação entre os dezesseis parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção e o grau de concordância ou discordância reportado pelos respondentes associados à ABRASCA, para cada um dos parâmetros, foi determinada através do oscilador estocástico de Wilder Jr. (1981).

As questões foram elaboradas de acordo com os parâmetros da lei anticorrupção (tabela 16) e, ao analisar o grau de concordância das empresas por questão, é possível identificar onde estão concentrados os maiores e menores graus de concordância, em relação aos dezesseis preceitos do programa de integridade da lei, bem como o efeito destes sobre os controles internos das empresas, segundo a percepção dos respondentes. Por exemplo, os parâmetros I, II, X, XI e XII os quais detalham o envolvimento da alta direção com o programa de integridade, os códigos de ética, os canais de denúncia, a proteção aos denunciantes de boa fé e os procedimentos de avaliação das irregularidades, respectivamente, obtiveram os maiores graus de concordância. A média do grau de concordância para esses cinco parâmetros foi de 92,2 e, de acordo, com a convenção estabelecida por Davis (1976), é uma concordância muito significativa.

Por outro lado, o parâmetro VI, que dispõe sobre a importância da acuracidade dos registros contábeis, e o preceito XIV, sobre a importância de controles para verificação dos processos de

fusão e reestruturação societária, obtiveram os menores graus de concordância (4 respondentes atribuíram escore 1 ao parâmetro VI e 6 fizeram o mesmo para o parâmetro XIV). Isso indica que as empresas pesquisadas, no mínimo, são deficitárias quanto aos controles que asseguram o correto registro contábil e não têm procedimentos adequados para os processos de fusões e aquisições.

Na tabela 16 é demonstrado o grau de concordância dos respondentes em relação a cada um dos dezesseis parâmetros do programa de integridade.

Tabela 16

Matriz de atribuição do grau de concordância por parâmetro do programa de integridade

Parâmetros	Questões	Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp conforme Davis (1976)
I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;	Q-04	93.8	Concordância muito forte
II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;	Q-01	93.8	Concordância muito forte
III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;	Q-02	85.9	Concordância substancial
IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;	Q-03 Q-05	70.3	Concordância moderada
V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;	Q-06	78.1	Concordância moderada
VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;	Q-15	64.1	Concordância baixa
VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiras da pessoa jurídica;	Q-16	76.6	Concordância moderada
VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;	Q-17	85.9	Concordância substancial
IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;	Q-07	79.7	Concordância moderada

continua

conclusão

Parâmetros	Questões	Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp conforme Davis (1976)
X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciantes de boa-fé;	Q-08 Q-09	92.2	Concordância muito forte
XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;	Q-12	90.6	Concordância muito forte
XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;	Q-18	90.6	Concordância muito forte
XIII - diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;	Q-14	79.7	Concordância moderada
XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades das pessoas jurídicas envolvidas;	Q-13	68.8	Concordância baixa
XV - monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013;	Q-10	87.5	Concordância substancial
XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.	Q-19	71.9	Concordância moderada

Fonte: Elaborada pela autora.

Cabe destacar o parâmetro XVI, que trata sobre a transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos. Embora esse preceito tenha tido o grau de concordância moderado, observa-se que 6 dos 32 respondentes atribuíram escores 1 e 2 para essa questão (3 das 6 empresas fazem parte do setor de Consumo não Cíclico e Bens industriais e as outras 3 empresas “Não foram Identificadas”).

Os parâmetros com maiores e menores graus de concordância também foram analisados de acordo com o setor de atuação das empresas respondentes. Nota-se que os parâmetros com maiores concordâncias estão associados a empresas dos setores Financeiro, de Materiais Básicos (Siderurgia, Madeira e Papel) e de Utilidade Pública (Energia elétrica, Água e Gás). Isso indica que, dentre as empresas pesquisadas, aquelas regulamentadas por agências reguladoras, como exemplo, ANEEL, BACEN e ANA, recebem mais estímulos para assegurar a transparência, o controle e a qualidade das informações financeiras e, naturalmente, apresentam forte concordância com os parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção, de acordo com a tabela 17.

Tabela 17

Matriz de atribuição do grau de concordância muito forte por setor de atuação

Parâmetros	Interpretação do GCp conforme Davis (1976)	Distribuição do GCp por setor de atuação
I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;	Concordância muito forte	21% Financeiro 21% Materiais Básicos 17% Utilidade Pública 10% Bens Industriais 07% Não Identificadas 24% Outros
II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;	Concordância muito forte	21% Financeiro 21% Materiais Básicos 17% Utilidade Pública 10% Bens Industriais 07% Não Identificadas 24% Outros

continua

conclusão

Parâmetros	Interpretação do GCp conforme Davis (1976)	Distribuição do GCp por setor de atuação
X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciantes de boa fé;	Concordância muito forte	20% Financeiro 20% Materiais Básicos 20% Utilidade Pública 10% Bens Industriais 10% Construção/Transp. 20% Outros
XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;	Concordância muito forte	21% Financeiro 21% Materiais Básicos 21% Utilidade Pública 11% Bens Industriais 11% Construção/Transp. 14% Outros
XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados.	Concordância muito forte	21% Financeiro 21% Materiais Básicos 18% Utilidade Pública 11% Bens Industriais 7% Não identificadas 21% Outros

Fonte: Elaborado pela autora.

Embora as empresas do setor financeiro também tenham apresentado concordância baixa em relação a alguns dos parâmetros do programa de integridade, observou-se também a prevalência de outros setores de atuação. O parâmetro XIV, sobre a verificação de irregularidades durante fusões, aquisições e reestruturações, obteve 50% de discordância de empresas financeiras e de materiais básicos, 25% de empresas “não identificadas” e 13% de empresas de utilidade pública. A análise dos dados dá indícios de que, apesar de regulamentadas por agências especiais, as empresas do setor financeiro e utilidade pública não estão integralmente em acordo com os parâmetros da lei.

Ademais, a distribuição dos respondentes por setor de atuação para o parâmetro XVI, a respeito da transparência quanto a doações para candidatos e partidos políticos, apresentou seis respondentes discordantes, sendo que três são respondentes que não foram identificados, dois do setor de consumo não cíclico (agropecuária e alimentos processados) e um do setor de consumo cíclico (mídia). Esses dados podem ser analisados na tabela 18.

Tabela 18

Matriz de atribuição dos graus de concordância baixa por setor de atuação

VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica	Concordância baixa	19% Utilidade Pública 19% Materiais Básicos 19% Financeiro 9% Não Identificadas 34% Outros
XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas	Concordância baixa	25% Financeiro 25% Materiais Básicos 25% Não Identificadas 13% Utilidade Pública 13% Bens Industriais
XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos	Concordância moderada	50% Não Identificadas 33% Consumo não Cíclico 17% Consumo Cíclico

Fonte: Elaborado pela autora.

Adicionalmente aos dezesseis parâmetros do programa de integridade, solicitou-se aos respondentes que atribuísssem escores para a necessidade de novos recursos, bem como para o aumento de custos ao atendimento das demandas da lei anticorrupção. Essas questões contemplaram o quarto e último bloco do questionário enviado às empresas associadas à ABRASCA. A figura 14 indica os graus de concordância e discordância dos respondentes em relação a essas proposições.

Figura 14 – Novos recursos e custos para atender as demandas da lei anticorrupção. Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que mais da metade dos respondentes apontou que a função do *compliance officer* foi criada após a regulamentação da lei anticorrupção brasileira. Por outro lado, 89% dos respondentes afirmaram que a função do auditor interno existia anteriormente à aprovação da lei. De maneira complementar, a proposição que questionava a alocação de novos recursos para as áreas de controladoria e *compliance* apresentou uma divisão de respostas: 46% afirmaram que houve aumento de recursos referente a essas áreas e 54% apontaram que a lei anticorrupção não demandou a alocação de novos recursos. Com esses resultados, é possível afirmar que as empresas pesquisadas, em sua maioria de grande porte, aumentaram o número de funcionários para atender as demandas da lei.

Os discordantes e concordantes em relação às proposições “A função do *compliance officer* já existia antes da regulamentação da lei” e “A função do auditor interno foi criada após a regulamentação da lei” também foram identificados por setor de atuação, conforme a tabela 19.

Tabela 19

Quantidade de respondentes por setor

Proposição	Questões	Respondentes		Sector
A função do <i>compliance officer</i> já existia antes da regulamentação da lei	Q-20	Concordantes	45%	33% Financeiro 25% Materiais Básicos 25% Outros
		Discordantes	55%	20% Utilidade Pública 15% Materiais Básicos 15% Não Identificado 10% Construção e Transporte 10% Consumo Cíclico 10% Financeiro 20% Outros
A função do auditor interno foi criada após a regulamentação da lei	Q-21	Concordantes	13%	50% Construção e Transporte 25% Consumo Não Cíclico 25% Financeiro
		Discordantes	87%	21% Materiais Básicos 21% Utilidade Pública 18% Financeiro 11% Consumo Cíclico 11% Não Identificado 18% Outros

Fonte: Elaborada pela autora.

4.3 Classificação do grau de aderência das empresas ao programa de integridade da lei anticorrupção

Para mensurar o grau de aderência das empresas pesquisadas ao programa de integridade da lei anticorrupção, utilizou-se a lógica paraconsistente aplicada de Da Costa et al (1999), conforme apresentado no capítulo anterior.

Inicialmente, foi calculado o grau de crença μ_1 e descrença μ_2 de cada um dos quatro fatores do questionário enviado às empresas associadas à ABRASCA. Os graus de crença e descrença estão apresentados na tabela 20.

Tabela 20

Cálculo do grau de crença μ_1 e descrença μ_2

Fator	Grau de crença e descrença	
	μ_1 (C)	μ_2 (D)
Empresa	μ_1 (C)	0.817
	μ_2 (D)	0.183
Avaliação de irregularidades	μ_1 (C)	0.872
	μ_2 (D)	0.128
Efeitos da lei sobre os controles internos	μ_1 (C)	0.768
	μ_2 (D)	0.232
Novos recursos	μ_1 (C)	0.457
	μ_2 (D)	0.543

Fonte: Elaborada pela autora.

Uma vez calculados os graus de crença e descrença, o passo seguinte consistiu na conversão desses dados em grau de certeza ($G1 = \mu_1R - \mu_2R$) e em grau de contradição ($G2 = \mu_1R + \mu_2R - 1$), utilizando-se a rede lógica OR e AND de quatro fatores. De acordo com Carvalho (2002), no conectivo OR, a saída é o maior valor das duas entradas e, no conectivo AND, a saída é o menor valor das duas entradas. A figura 15 representa os resultados da análise dos graus de certeza e contradição.

Figura 15 – Conversão de crença μ_1 e descrença μ_2 em um certo grau de certeza e em grau de contradição, com conectivos OR e AND para 4 fatores. Fonte: Elaborada pela autora.

Na próxima fase, seguindo a proposta de Sanches et al (2010), aplicou-se a equação de conversão dos graus de crença e descrença em grau de certeza e em grau de contradição e para os quatro fatores do questionário, obtendo-se o par de valores G1, G2 valendo 0,5848; -0,0491, respectivamente. A etapa final consistiu em normalizar os valores G1 e G2 através das fórmulas apresentadas na equação 8.

$$\begin{aligned}
 G_{1n} &= \frac{0.5848 + 1}{2} = 0.7924 \\
 G_{2n} &= \frac{-0.0491 + 1}{2} = 0.4754
 \end{aligned}
 \tag{8}$$

Empregando a convenção apresentada na tabela 6 para descrever a interpretação e síntese da informação obtida por escala *Likert* em relação ao grau de certeza normalizado G1n e ao grau de contradição normalizado G2n, pode-se afirmar que as empresas respondentes, quanto aos quatro fatores considerados (empresa, avaliação de irregularidades, efeitos da lei sobre os controles internos e novos recursos) sobre a lei anticorrupção, apresentaram dados que podem

ser considerados consistentes ($G2n = 0,4754$) e também permitem responder à primeira hipótese desta dissertação:

H1: O grau de aderência das empresas nacionais e estrangeiras ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira é **mínimo ou zero**.

De acordo com o resultado da análise, aplicando a lógica paraconsistente, a hipótese **H1** foi rejeitada, pois o grau de aderência obtido foi considerado substancial ($G1n = 0,7924$). A partir desse resultado, pode-se afirmar que as empresas respondentes, associadas à ABRASCA, são aderentes aos parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção 12.846/13.

H2: A nova lei anticorrupção impacta os controles internos das organizações.

Já a hipótese H2 foi parcialmente aceita. O fator “efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos” incluía sete questões que permitissem identificar e mensurar o grau de concordância dos respondentes sobre a criação de novos controles internos e/ou ajustes aos controles existentes. A média do grau de concordância desse fator foi de 76.8 e, de acordo com a convenção de Davis (1976), esse valor corresponde a uma concordância moderada, impossibilitando, assim, a aceitação total da H2.

Cabe destacar que as questões 13 e 15, componentes do fator em análise, apresentaram os menores graus de concordância, sinalizando que a lei anticorrupção não demandou a criação de novos controles, tampouco ajustes aos controles existentes. Por outro lado, as questões 17 e 18 tiveram os maiores graus de concordância e ambas associavam a lei anticorrupção à criação de controles internos para prevenção de fraudes e à interrupção imediata de irregularidades.

A tabela 21 apresenta os graus de concordância relativos a cada uma das sete questões que sustentaram a análise da H2.

Tabela 21

Matriz de atribuição dos graus de concordância ao fator “efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos”

No. da questão	Questão	Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp, conforme Davis (1976)
13	A lei anticorrupção criou a necessidade de novos controles internos.	68.8	Concordância baixa
14	Os controles internos provenientes do programa de integridade da lei anticorrupção contribuíram para minimizar erros e fraudes.	79.7	Concordância moderada
15	Houve ajustes nos controles internos existentes para atender às exigências do programa de integridade da lei anticorrupção.	64.1	Concordância baixa
16	Os controles internos existentes, anteriormente à lei anticorrupção, eram suficientes para garantir a confiabilidade dos processos e precisão das demonstrações financeiras da empresa.	76.6	Concordância moderada
17	Somente após a regulamentação da lei anticorrupção foram criados controles para prevenir fraudes em licitações, ou em qualquer interação com o setor público.	85.9	Concordância substancial
18	Somente após a regulamentação da lei anticorrupção foram criados controles para assegurar a imediata interrupção de irregularidades ou infrações detectadas.	90.6	Concordância muito forte
19	Passou a haver transparência e controles para validar e aprovar doações para candidatos e partidos políticos	71.9	Concordância moderada

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se constatar ainda que o objetivo principal dessa dissertação foi atingido satisfatoriamente, ou seja, o grau de aderência das empresas nacionais e estrangeiras ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira é substancial e o efeito da lei sobre os controles internos é efetivo.

4.4 O efeito da lei anticorrupção sobre o escopo de trabalho das auditorias externas

Da mesma forma que a relação entre os parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção e o grau de concordância dos respondentes associados à ABRASCA foi verificada através da utilização do oscilador estocástico de Wilder Jr. (1981), a análise do efeito da lei sobre o escopo de trabalho das firmas de auditoria associadas ao IBRACON também foi realizada com o uso dessa metodologia.

O primeiro bloco do questionário apresentava seis questões sobre o efeito da lei anticorrupção sobre os recursos e escopo das firmas de auditoria. A média do grau de concordância em relação a esse primeiro bloco de questões foi de 72.3 sendo, de acordo, com a convenção estabelecida por Davis (1976), uma concordância moderada. As três primeiras questões foram elaboradas especificamente para verificar o efeito da lei anticorrupção sobre o escopo de trabalho dos três tipos principais de auditoria: demonstrações financeiras, *compliance* e gestão e controles. A média do grau de concordância relativa a essas perguntas foi de 84.7, classificada como uma concordância substancial.

As outras três questões do primeiro bloco indagaram sobre o efeito da lei anticorrupção em relação aos recursos das firmas de auditoria. Dos 25 respondentes, 17 apontaram que não houve aumento no número de auditores externos para garantir a verificação do cumprimento do programa de integridade da lei anticorrupção, associando-se, desse modo, ao grau de discordância baixo (Davis, 1976). Cinco respondentes afirmaram que houve aumento no quadro de auditores externos; destes, três são firmas de auditoria de pequeno porte, um de médio porte e o outro é uma das firmas de auditoria conhecidas como “big four”. As questões sobre treinamento da lei anticorrupção para os auditores externos e orientações para incluir os dezesseis parâmetros da lei no escopo das auditorias financeiras obtiveram grau de concordância moderado, com média de 74.0 pontos.

Na tabela 22, demonstra-se o grau de concordância dos respondentes ao primeiro bloco de questões, identificado como “efeitos da lei anticorrupção sobre os recursos e escopo da auditora”.

Tabela 22

Matriz de atribuição do grau de concordância aos efeitos da lei anticorrupção sobre os recursos e escopo da auditoria

Questões		Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp, conforme Davis (1976)
A lei anticorrupção brasileira fomentou alterações no escopo de trabalho da auditoria das demonstrações financeiras.	Q-01	80.0	Concordância substancial
A lei anticorrupção brasileira provocou alterações no escopo de trabalho da auditoria de <i>compliance</i> .	Q-02	88.0	Concordância substancial
A lei anticorrupção brasileira suscitou alterações no escopo de trabalho da auditoria de gestão e controles.	Q-03	86.0	Concordância substancial
Houve aumento no número de auditores externos para garantir a verificação do cumprimento do programa de integridade da lei anticorrupção brasileira.	Q-04	32.0	Discordância baixa
A equipe de auditores recebeu treinamento sobre a lei anticorrupção brasileira.	Q-05	70.0	Concordância moderada
A equipe de auditores foi orientada a considerar os parâmetros da lei anticorrupção no escopo da auditoria de demonstrações financeiras.	Q-06	78.0	Concordância moderada

Fonte: Elaborado pela autora.

O segundo bloco do questionário foi elaborado para identificar se os testes de auditoria elaborados pelos respondentes contemplam os critérios do programa de integridade da lei anticorrupção, mais especificamente, os dezesseis parâmetros da referida lei. A média do grau de concordância das sete questões foi de 83.7, sendo classificada como concordância substancial. É importante destacar que a prática de verificar a existência e aplicabilidade de padrões de conduta e procedimentos de integridade obteve o grau de concordância mais favorável/muito forte, com 92.0.

Contrapondo as seis questões com grau de concordância favoráveis, observa-se que quatro, dos 25 respondentes, afirmaram que os testes de auditoria não contemplam a verificação de doações para candidatos e partidos políticos; outros quatro respondentes manifestaram-se como

indiferentes a essa questão. Os oito respondentes correspondem a 63% de firmas de pequeno porte, 25% de médio porte e 13% (ou 1 respondente) compõem o grupo das “big four”.

A tabela 23 apresenta o grau de concordância dos respondentes em relação ao segundo bloco de questões.

Tabela 23

Matriz de atribuição do grau de concordância em relação à inclusão dos critérios do programa de integridade nos testes de auditoria

Questões		Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp, conforme Davis (1976)
É uma prática comum da auditoria externa verificar o comprometimento da alta direção das empresas, incluídos os conselhos, com o programa de integridade da lei anticorrupção.	Q-07	82.0	Concordância substancial
É uma prática da auditoria de demonstrações financeiras verificar a existência e aplicabilidade de padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade da empresa auditada.	Q-08	84.0	Concordância substancial
É uma prática da auditoria de <i>compliance</i> verificar a existência e aplicabilidade de padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade da empresa auditada.	Q-09	92.0	Concordância muito forte
A verificação dos controles internos das empresas fazia parte do escopo da auditoria externa antes da aprovação da lei anticorrupção brasileira.	Q-10	88.0	Concordância substancial
O escopo da auditoria de demonstrações financeiras inclui a verificação (amostra) das licitações ganhas pela empresa auditada.	Q-11	80.0	Concordância substancial
Os testes de auditoria externa verificam o registro de doações para candidatos e partidos políticos.	Q-12	76.0	Concordância moderada

Fonte: Elaborado pela autora.

Por fim, o terceiro e último bloco do questionário contemplou quatro questões sobre a responsabilidade da auditoria externa, elaboradas utilizando-se como referência os dezesseis

parâmetros da lei anticorrupção. O grau de concordância desse bloco de questões está representado na tabela 24.

Tabela 24

Matriz de atribuição do grau de concordância a respeito da responsabilidade da auditoria externa

Questões		Grau de concordância (GCp)	Interpretação do GCp, conforme Davis (1976)
As revisões das conciliações contábeis são procedimentos regulares da auditoria de demonstrações financeiras.	Q-13	100.0	Concordância muito forte
É uma prática comum da auditoria externa avaliar os controles preventivos de fraudes nos processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros.	Q-14	78.0	Concordância moderada
A auditoria de <i>compliance</i> avalia a comunicação e treinamento sobre o programa de integridade da empresa.	Q-15	84.0	Concordância substancial
A auditoria externa avalia a abrangência do programa de integridade (incluindo o código de conduta e as políticas da empresa) para fornecedores, representantes comerciais e outros prestadores de serviço.	Q-16	74.0	Concordância moderada

Fonte: Elaborado pela autora.

A média dos graus de concordância desse bloco foi substancial (Davis, 1976), com 84.0 pontos. As questões Q-13 e Q-15, que apresentaram graus de concordância mais favoráveis, estão associadas aos parâmetros IV e VII do programa de integridade da lei anticorrupção, sobre os treinamentos periódicos do programa de integridade e os controles internos, incluindo conciliações contábeis, respectivamente. Dos 25 participantes da pesquisa, 100% responderam que a revisão das conciliações contábeis é um procedimento regular das firmas de auditoria e 80% afirmaram que a avaliação da comunicação e treinamento dos programas de integridade é parte integrante do escopo das auditorias de *compliance*.

As outras duas questões (Q-14 e Q-16) abordaram o parâmetro III da lei, o qual discorre sobre a necessidade de controles preventivos de fraudes nos processos licitatórios, e o parâmetro VIII, a respeito da abrangência dos programas de integridade para fornecedores e representantes comerciais. 17 dos 25 respondentes apontaram que é prática comum da auditoria externa avaliar os controles preventivos de fraudes e 15 responderam que a auditoria analisa a abrangência do programa de integridade para terceiros, ou seja, ambas questões apresentaram grau de concordância moderada. É importante ressaltar que sete respondentes optaram pela resposta “indiferente” à questão associada ao parâmetro VIII e três discordaram da análise da abrangência. Apenas um dos 10 respondentes que selecionaram a opção de “indiferente” ou escolheram discordar da análise da abrangência faz parte do grupo de auditorias “big four”.

A média dos graus de concordância dos blocos I, II e III foi de 79.5 e, de acordo com a convenção de Davis (1976), essa é uma concordância moderada. Ao se excluir a questão sobre o aumento de recursos para atender as demandas da lei anticorrupção, com o grau de discordância mais baixo dos três blocos, obtém-se a média do grau de concordância elevada de 82.7, classificado, dessa forma, como uma concordância substancial. Esse resultado permite responder à terceira e última hipótese desta dissertação:

H3: Os dezesseis procedimentos internos de integridade definidos na lei anticorrupção afetam o modelo de trabalho das auditorias independentes.

A hipótese H3 foi aceita. As firmas de auditoria associadas ao IBRACON, participantes dessa pesquisa, afirmaram que o programa de integridade da lei anticorrupção afetou o modelo de trabalho das auditorias independentes. Embora existam algumas ressalvas, como por exemplo, relativas ao aumento de recursos para atender as demandas da lei, o resultado geral assegura que a lei anticorrupção afetou o modelo de trabalho das firmas de auditoria.

Conforme mencionado anteriormente no referencial teórico, alguns autores, incluindo Pickett (2000), Wells (2008) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (2009), destacam que a auditoria independente, a princípio, não tem responsabilidade quanto à detecção de fraude, durante a realização dos trabalhos, para emissão da opinião sobre as demonstrações financeiras. No entanto, as auditorias independentes devem assegurar que a alta administração das organizações assuma medidas antifraudes e, se estas não forem suficientes, mencionar o fato na carta da auditoria independente à alta administração.

A aceitação da H3 e a revisão literária de estudos que buscam identificar o papel das auditorias independentes em relação às fraudes corporativas possibilitam constatar que o advento da lei anticorrupção brasileira reforça a necessidade de alterações no escopo de trabalho das auditorias independentes.

5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o período colonial, o tratamento conferido à corrupção era assistemático e de pouco rigor dogmático (Debbio et al., 2013). O direito brasileiro, no período colonial, foi regido pelo Código Filipino, o qual proibia que os funcionários públicos recebessem para si quaisquer serviços ou peitas durante sua governança. As penas incluíam a perda do ofício público e o pagamento de vinte vezes o valor recebido. O responsável pelo suborno perdia sua fazenda e poderia ser degradado por cinco anos para a África.

A gravidade das sanções – que poderiam chegar, em alguns casos, até à morte – não evitou ou diminuiu as práticas de corrupção no Brasil colonial. No século XXI, embora o Brasil tenha modernizado sua estrutura jurídica-penal, em especial para limitar ou eliminar os casos de corrupção, ainda existe um *gap* entre a legislação e cultura do suborno e da corrupção no país.

A lei 12.846/13 sanciona mais do que condutas, definidas pelo Código Penal atual como “corrupção”. A referida norma, em conjunto com a Lei de Improbidade Administrativa (Lei n.º 8.429/92), Lei de Licitações (Lei n.º 8.666/93) e com o próprio Código Penal, formam um microsistema normativo voltado à proteção da administração pública, de seu patrimônio e dos seus princípios formativos. É fundamental ressaltar que essa legislação surgiu a partir de um modelo através do qual as pessoas jurídicas não eram culpadas e foi para o outro extremo, no qual as pessoas jurídicas são efetivamente responsabilizadas.

Nesse sentido, a principal contribuição desse trabalho é a comprovação empírica de que as pessoas jurídicas, especificamente as empresas nacionais e multinacionais de capital aberto, têm procurado adequar-se ao programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção brasileira. Também se constatou, na pesquisa empírica, que, assim como as pessoas jurídicas, as firmas de auditoria têm feito alterações no escopo de trabalho para garantir a identificação imediata de fraudes nos relatórios financeiros.

Para operacionalização da pesquisa, foi aplicado um formulário eletrônico com questões acerca do programa de integridade definido na lei anticorrupção, do grau de conhecimento sobre tal norma e de possíveis alterações no escopo de trabalho das firmas de auditoria. O público-alvo consistiu em gestores de controladoria e *compliance*, relações com investidores, sócios-diretores e gerentes de auditoria, com conhecimentos sobre os controles internos e programas de *compliance* das empresas pesquisadas, bem como conhecimento sobre os requerimentos do programa de integridade da lei anticorrupção. A pesquisa fundamentou-se em 32 respostas

válidas das empresas associadas à ABRASCA (Associação brasileira das companhias abertas) e 25 empresas de auditoria externa associadas ao IBRACON (Instituto dos auditores independentes do Brasil).

Dessa amostra, 53% dos respondentes exerciam função de gerente ou diretor das organizações associadas à ABRASCA e 92% associados ao IBRACON tinham a função de sócio-diretor. Quanto ao perfil das organizações investigadas, 81% das empresas eram de grande porte, com mais de 500 empregados e, em contrapartida, 76% das auditorias independentes foram identificadas como de pequeno porte, ou seja, com menos de 100 auditores. O tempo de experiência dos respondentes também foi capturado no questionário enviado às empresas associadas à ABRASCA e ao IBRACON e o resultado identificou que 87% e 96%, respectivamente, tinham mais de 10 anos de experiência profissional em empresas nacionais e multinacionais e auditorias independentes.

Assim, de forma sucinta, a definição do perfil geral dos participantes dessa dissertação é de profissionais das áreas responsáveis pela existência, aplicação e monitoramento do programa de integridade, de empresas de grande porte, nacionais e multinacionais e com amplos anos de experiência.

Dentre as análises realizadas, investigou-se o grau de conhecimento dos respondentes das empresas associadas à ABRASCA sobre a lei anticorrupção brasileira. Constatou-se que 56% destas têm alto grau de conhecimento sobre o programa de integridade, bem como das demandas da lei anticorrupção.

Com relação aos dezesseis parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção e ao grau de concordância ou discordância reportado pelos respondentes, associados à ABRASCA, foi empregado o oscilador estocástico de Wilder Jr. (1981), possibilitando a análise detalhada de cada um dos parâmetros.

Os parâmetros I, II, X, XI e XII, os quais detalham o envolvimento da alta direção com o programa de integridade, códigos de ética, canais de denúncia, proteção aos denunciantes de boa fé e os procedimentos de avaliação das irregularidades, respectivamente, tiveram os maiores graus de concordância, com média de 92.2, concordância muito forte. Este resultado indica o compromisso da alta gerência com a nova legislação e os canais para reportar denúncias de irregularidades. Por outro lado, o parâmetro VI, que dispõe sobre a importância da acuracidade dos registros contábeis, e o preceito XIV, sobre a importância de controles para verificação dos processos de fusão e reestruturação societária, obtiveram os menores graus de

concordância, indicando que as empresas pesquisadas, no mínimo, são deficitárias quanto aos controles que asseguram o correto registro contábil e não têm procedimentos adequados para os processos de fusões e aquisições. Dado que 81% dos respondentes associados à ABRASCA são empresas de grande porte, pode-se concluir que, independente do seu porte ou do compromisso da alta gerência com a legislação, os controles internos não são suficientemente robustos para garantir a acuracidade dos registros contábeis. Adicionalmente, este resultado sustenta a relevância da auditoria externa na verificação dos controles internos bem como o cumprimento dos parâmetros estabelecidos na lei anticorrupção brasileira.

Adicionalmente aos dezesseis parâmetros do programa de integridade, os respondentes foram solicitados a atribuir escores relativos à necessidade de novos recursos, bem como ao aumento de custos para atender as demandas da lei anticorrupção, 89% dos respondentes, das empresas associadas à ABRASCA, apontaram que a função do *compliance officer* foi criada após a regulamentação da lei anticorrupção brasileira, confirmando o aumento de funcionários. Por outro lado, 89% dos mesmos respondentes afirmaram que a função do auditor interno já existia anteriormente à aprovação da lei.

Os respondentes das firmas de auditoria associadas ao IBRACON também foram indagados sobre aumento no número de recursos para garantir a verificação do cumprimento do programa de integridade da lei anticorrupção e 68% apontaram que não houve aumento no número de auditores externos, associando-se ao grau de discordância baixo (Davis, 1976). As firmas de auditoria independentes também foram solicitadas a responder sobre mudanças no escopo de trabalho da auditoria externa e 80% afirmaram que houve alterações. Segundo Pickett (2000), os auditores externos devem assegurar que a gerência assuma medidas antifraudes e se estas não forem suficientes, deve mencionar o fato na carta de gerência.

Para testar as hipóteses H1, H2 e H3, utilizou-se a Lógica Paraconsistente. A hipótese H1 foi rejeitada, pois o grau de aderência obtido foi considerado substancial ($G1n = 0,7924$). Com esse resultado, pode-se afirmar que as empresas respondentes, associadas à ABRASCA, são aderentes aos parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção.

A hipótese H2 foi parcialmente aceita. O fator “efeitos da lei anticorrupção sobre os controles internos” incluía sete questões que permitissem identificar e mensurar o grau de concordância dos respondentes sobre a criação de novos controles internos e/ou ajustes aos controles existentes. A média do grau de concordância desse fator foi de 76.8 e, de acordo com a convenção de Davis (1976), corresponde a uma concordância moderada, impossibilitando, portanto, a aceitação total da H2.

Por fim, a hipótese H3 foi totalmente aceita. As firmas de auditoria, associadas ao IBRACON, afirmaram que o programa de integridade da lei anticorrupção afetou o modelo de trabalho das auditorias independentes. Embora não se tenha notado aumento no número de recursos das firmas de auditoria, o resultado geral permite concluir que os parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção afetaram o modelo de trabalho das firmas de auditoria no Brasil. Esse resultado corrobora com a NBC TA 200, do CFC (2009a), norma reguladora dos objetivos gerais do auditor independente e da condução dos trabalhos. Esta ainda direciona o auditor a identificar e avaliar as probabilidades da ocorrência de fraude no ambiente corporativo de seus clientes ao longo do programa de auditoria.

Todavia, o presente estudo apresenta algumas limitações a serem destacadas. A primeira está relacionada ao fato de que as análises e discussões baseiam-se nas percepções dos respondentes sobre os temas tratados nessa pesquisa. O maior desafio da pesquisa, no campo das Ciências Sociais, é conseguir entender e explicar fenômenos que não podem ser observados diretamente (Martins & Theóphilo, 2009). Para superar essa dificuldade, o pesquisador pode utilizar diversas técnicas e, nesse trabalho, o caminho escolhido foi a aplicação de um formulário eletrônico, contendo questões acerca dos parâmetros do programa de integridade da lei anticorrupção, direcionado a um público alvo específico: profissionais que atuam com *compliance*, controles internos e auditoria externa.

Em estudos que usam a técnica de questionário, há uma considerável preocupação quanto ao tamanho da amostra, pois quanto maior a amostra, mais significativos e abrangentes são os achados. Para superar essa dificuldade, foram estabelecidos contatos com as empresas associadas à ABRASCA e ao IBRACON, visando a alcançar o tamanho de amostra pretendido.

Ademais, ao se trabalhar com questionários, também há uma inquietação em relação à confiabilidade das respostas coletadas, uma vez que os dados são obtidos a partir de percepções dos respondentes. Para mensurar a confiabilidade, utilizou-se o coeficiente alfa de Cronbach, a fim de alcançar maior consistência interna das respostas recebidas.

Sobre os referenciais teóricos, é preciso ressaltar que são apenas simplificações de uma realidade, portanto, incapazes de capturar toda a complexidade do fenômeno estudado (Martins & Theóphilo, 2009, p.29). Desse modo, deve-se reconhecer a existência de variáveis que atuam sobre o fenômeno investigado, mas não capturadas pelo modelo aplicado.

A diretriz desse estudo para verificar o grau de aderência das empresas pesquisadas ao programa de integridade da lei anticorrupção também possui uma limitação importante. Os dados

oriundos de escalas tipo *Likert* permitem apenas a relação de equivalência (=) e a relação de comparação (>, <), delimitando a análise de dados a testes não-paramétricos, os quais não foram aplicados nesta dissertação. Buscando expandir o método de análise de dados, nessa pesquisa foi aplicada a lógica paraconsistente.

Portanto, como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se o aprofundamento da investigação das relações entre o perfil das empresas e o programa de integridade da lei anticorrupção, a fim de se analisar mais profundamente se o setor de atuação, tamanho e tipo de estrutura de capital das empresas têm influência sobre a aderência à lei anticorrupção.

É essencial, por fim, ressaltar ainda que o grupo de empresas associadas à ABRASCA é, em sua maioria, de empresas de capital aberto e, desse modo, de grande porte (Sebrae, 2013). Assim, recomenda-se que seja analisada uma amostra maior de empresas, com abrangência sobre o tipo de capital social (por exemplo, Ltda ou ME).

REFERÊNCIAS

- Abe, J. M. (1992). *Fundamentos da lógica anotada*. Tese de Doutorado. Departamento de Filosofia, Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Abreu, C. (2011). *A Economia da Corrupção nas Sociedades Desenvolvidas Contemporâneas*. Porto: Fronteira do Caos.
- Albrecht, C., Kranacher, M. & Albrecht, S. (2008). *Asset Misappropriation Research White Paper for the Institute for Fraud Prevention*. Institute Fraud Prevention. Retrieved from <http://www.theifp.org>
- Araujo, G. V. (2005). O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas. In *I Concurso de Monografias e Redações – Controladoria Geral da União*. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/>
- Araújo, M. & Sanchez, O. A. (2005). A Corrupção e os Controles Internos do Estado. *Lua Nova Revista de cultura de Política*, São Paulo, v. 65, pp. 137-173.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). Retrieved from <http://www.aicpa.org>
- Arruñanda, B. (2004). Audit Failure and the Crisis of Auditing. *European Business Organization Law Review*, 5(4), pp. 635-643.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2010). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. Retrieved from <http://www.acfe.com/rtnn-archive.aspx>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012). *Anti-Fraud Resource Guide; First Quarter 2012; What Lurks Inside the Fraudster's Mind?* Retrieved from http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/1Q-resourceguide-2012.pdf
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2014). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. Retrieved from <http://www.acfe.com/rtnn-summary.aspx>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2016). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. Retrieved from <http://www.acfe.com/rtnn2016.aspx>

- Baraldi, P. (2012). *IFRS, contabilidade criativa e fraudes: mais de 500 exemplos e observações*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Beck, P. J., Maher, M. W. & Tschoegl, A. E. (1991). The impact of the foreign corrupt practices act on US exports. *Managerial & Decision Economics*, 12(4), pp. 295-303.
- Bickman, L. & Rog, D. J. (2008). *Handbook of applied social research methods*. 2. ed. Newbury Park, United States: Sage.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G. & Pacini, C. (2006). Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*. 21(5).
- Bittencourt, S. (2014). *Comentários à Lei Anticorrupção: Lei 12.846/2013*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Black, W. K. (2005, dez.). "Control Frauds" as Financial Super-Predators: How Pathogens Make Financial Markets Inefficient. *Journal of Socio-Economics*, v. 34, pp. 734-755.
- Blanqué, P. (2002). Crisis and Fraud. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 11(1), p. 1.
- Blount, J. & Rosenberg, M. (2015). *Exclusive: U.S. graft probes may cost Petrobras record \$1.6 billion or more - source*. Retrieved from <http://www.reuters.com/article/us-brazil-petrobras-corruption-idUSKCN0QN0BB20150818>
- BM&F Bovespa. (2016). *Classificação setorial*. Disponível em http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/acoes/classe-setorial/
- Brodsky, D. M., Greenburg, D. N. & Kelly-Najah, N. (2008). Recent developments in the enforcement of the US foreign corrupt practices act. *Journal of Securities Compliance*, 1(3), pp. 212-230.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3-25.
- Capanema, R. de O. (2014). *Inovações da Lei nº 12.846/2013. Lei Anticorrupção empresarial. Aspectos críticos à Lei 12.846/2013*. Belo Horizonte: Fórum.

- Carvalho, F. R. (2002). *Lógica paraconsistente aplicada em tomadas de decisão*. São Paulo: Aleph, 2002.
- Carvalho, M. & Ferreira, F. (2014). Alstom pagou R\$ 32 mi em suborno, diz ex-executivo. *Folha de S. Paulo*. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/poder/2014/03/1427548-alstom-pagou-r-32-mi-em-suborno-diz-ex-executivo.shtml>
- Carvalho, N. & Pinho, R. C. S. (2004, jan./abr.) Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente – Um estudo exploratório sobre a Região Nordeste. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 15 n. 34, p. 23-33.
- Castro, C. M. (1978). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Cleveland, M., Favo, C., Frecka, T. & Owens, C. (2009). Trends in the international fight against bribery and corruption. *Journal of Business Ethics*, 90, pp. 199-244.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO). (1999). *Internal Control - Integrated Framework*. Retrieved from http://www.coso.org/publications/ffr_1987_1997.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO). (2010) *Internal Control - Integrated Framework*. Retrieved from <http://www.coso.org>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2003). *NBC TI 01. Da Auditoria Interna. Resolução CFC n. 986/03*. Dispõe sobre o item 12 da NBC TI 01. Normas de auditoria interna, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor interno nas fraudes e erros. Disponível em <http://www.cfc.org.br>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2009a). *NBC TA 200. Normas Técnicas de Auditoria Independente e de Asseguração. Resolução CFC n. 1203/09*. Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em <http://www.cfc.org.br>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2009b). *NBC TA 240. Normas Técnicas de Auditoria Independente e de Asseguração. Resolução CFC n. 1207/09*. Dispõe sobre a responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA240>
- Cressey, D. R. (1950). Criminal violation of financial trust. *American Sociological Review*. vol. 15, pp. 738-743.

- Da Costa, N. C., Abe, J. M., Murolo, A. C., Silva Filho, J. I. & Leite, C. F. S. (1999). *Lógica paraconsistente anotada*. São Paulo: Atlas.
- Dal Pozzo, A. A. F. (2014). *Lei Anticorrupção. Apontamentos Sobre a Lei Nº 12.846 - 2013*. Belo Horizonte: Forum.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., Santos, S. C. & Niyama, J. K. (2005, dez.) A dualidade entre os benefícios do disclosure e relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *E & G Economia e Gestão*. Belo Horizonte, v. 5, n. 11, pp. 56-76.
- Darrough, M. (2010). The FCPA and the OECD convention: Some lessons from the U.S. experience. *Journal of Business Ethics*. 93(2), pp. 255-276.
- Davis, J. (1976) *Levantamento de dados em sociologia*. Rio de Janeiro: Zhar.
- Debbio, A., Maeda, B. & Ayres, C. (2013). *Temas de anticorrupção e compliance*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Decreto n. 8.420*. (2015, 18 de março). Regulamenta a Lei no 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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm
- Decreto-Lei n. 2.848*. (1940, 7 de dezembro). Código Penal. Rio de Janeiro: Presidência da República. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm
- Doane, D. P. & Seward, L. E. (2009). *Estatística aplicada à administração e a economia*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Dorminey, W. J., Fleming, A. S., Kranacher, M. & Riley Jr., A. (2011, Sept./Oct.). Beyond the Fraud Triangle: Enhancing Deterrence of Economic Crimes. *Journal of the Association of Certified Fraud Examiners - Fraud Magazine*. Austin, v. 26, n. 5.
- Ernst & Young. (2016). Shifting into high gear: mitigating risks and demonstrating returns. *Global Forensic Data Analytics Survey 2016*. Retrieved from <http://www.ey.com>

- Favero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Campos.
- Ferreira, M. P. (2011). A bibliometric study on ghoshal's managing across borders. *The Multinational Business Review*, 19(4), pp. 357-375.
- Folha de S. Paulo*. (2005). Entenda o processo que levou à falência do Banco Santos. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u100572.shtml>
- Gil, A. de L. (1999). *Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Graham, J. L. (1984). The foreign corrupt practices act: A new perspective. *Journal of International Business Studies*, 15(3), pp. 107-12.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Black, W., Babin, B. & Anderson, R. (2005). *Multivariate data analysis*. 5. ed. Upper Saddle River, NJ.
- Hartley, J., Trueman, M. & Rodgers, A. (1984). The effects of verbal and numerical quantifiers on questionnaire responses. *Applied Ergonomics*. 15, pp. 149-155.
- Hector, H. *Trillion Dollar Scandal: The biggest heist you've never heard of*. Retrieved from <http://www.one.org/international/blog/trillion-dollar-scandal-the-biggest-heist-youve-never-heard-of/>
- Hellwig, M.F. (2000). On the Economics and Politics of Corporate Finance and Corporate Control. *Cambridge University Press*, pp. 95-134.
- Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F. (1999) *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA)*. (2016) Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna. Disponível em www.iiabrasil.org.br
- International Federation of Accountants (IFAC)*. (2010). International Standard on Auditing 240 - The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

KPMG Transaction and Forensic Services Ltda. (2009). A fraude no Brasil: Relatório da Pesquisa 2009. Retrieved from http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf

KPMG. (2015). Maturidade do Compliance no Brasil. Retrieved from https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Advisory/pesquisa-compliance-no-brasil.pdf

Lei n. 4.717, de 29 de junho de 1965. (1965, 5 de julho). Dispõe sobre a legitimidade de qualquer cidadão pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm

Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992. (1992, 3 de junho). Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm

Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. (1993, 22 de junho). Estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007, 28 de dezembro). Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da União*, edição extra. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm

Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011. (2011, 1º de dezembro). Dispõe sobre a estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm

Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. (2013, 2 de agosto). 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. *Diário Oficial da União*, p. 1. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm

- Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006, 15 de dezembro). Estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm
- Lei Complementar n. 135, de 4 de junho de 2010. (2010, 7 de junho). Altera a Lei Complementar no 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. *Diário Oficial da União*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp135.htm
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), pp. 5-55.
- Link, K. (1974). *Lockheed Aircraft Corporation case study*. Recuperado em 26 de agosto de 2014, de <http://hdl.handle.net/10945/17109>
- Locatelli, P. (2014). Lei Anticorrupção vai mudar a atitude do empresariado brasileiro – entrevista com o ministro-chefe da CGU, Jorge Hage. *Revista Carta Capital*. Disponível em <http://www.cartacapital.com.br/politica/lei-anticorruptcao-vai-mudar-atitude-e-mentalidade-do-empresariado-brasileiro201d-2906.html>
- Luders, G. (2011). Notas de um escândalo. *Exame*. Recuperado em 10 de julho de 2016, de <http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1004/noticias/notas-de-um-escandalo>
- Macnaughton, R. T. (1996). Numbers, scales and qualitative research. *Lancet*. n.347, pp.1099-1100.
- Maher, M. W. (1981). The impact of regulation controls: Firms' response to the foreign corrupt practices act. *The Accounting Review*. 56(4), pp. 751.
- Marion, J. C., Almeida, F. da S. & Valverde, V. S. (2002, ago.). A Profissão Contábil está em Crise? Uma opinião sobre os constantes questionamentos sobre a profissão contábil. *Contab. Vista & Ver*. v. 13, n. 2, pp. 85-98.
- Martins, G. (2005). *Estatística geral e aplicada*. São Paulo: Editora Atlas.

- Martins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Matthews, C. & Gandel, S. (2015). The 5 Biggest Corporate Scandals of 2015. *Fortune*. Retrieved from <http://fortune.com/2015/12/27/biggest-corporate-scandals-2015>
- McGreal, P. E. (2008). Corporate compliance survey. *Business Lawyer*. 64(1), pp. 253-277.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(2), pp. 340-363.
- Murcia, F. D., Borba, J. A. & Schiehll, E. (2008, jan./mar.). Relevância dos Red Flags na Avaliação do Risco de Fraudes nas Demonstrações Contábeis: A Percepção de Auditores Independentes Brasileiros. *Revista Universo Contábil*. Blumenal, v. 4, n.1, pp. 25-45.
- Ockert, D. (2005). Substantive Scale Verification: A Likert Scale Analysis and Critique of University Student Pedagogical Activity Preferences. *JALT Hokkaido Journal*. vol. 9, pp. 48-64.
- ONG One. (2014). About ONE. Inglaterra. Retrieved from <http://www.one.org/international/about>
- Pereira, A. C. & Nascimento, W. S. do. (2005, set./dez.). Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado no Estado de São Paulo. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios – FECAP*. Ano 7. n.19.
- Perera, L. C., Freitas, E. C. & Imoniana, J. O. (2014). Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. 11(23), pp.03-30.
- Petry, A. (2014). A ética que vem de fora. O cerco ao dinheiro sujo se fecha com a ajuda de empresas europeias nas investigações. Depois da Siemens no exterior, o Deutsche faz acordo milionário no Brasil. *Revista Veja*, 2363, pp. 58-59.
- Pickett, S. K. H. (2000). *The Internal Auditing Handbook*. West Sussex: Jonh Wiley & Sons Ltd.
- Povel, P., Singh, R. & Winton, A. (2007, Apr.) Booms, Busts, and Fraud. *The Review of Financial Studies*. v. 1 n. 20.

- Prado, J. P. A. (1996). *Uma arquitetura em inteligência artificial baseada em lógica paraconsistente*. Tese de doutorado, Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Rasmussen, J. L. (1989). Analysis of Likert scale data: A reinterpretation of Gregoire and Driver. *Psychological Bulletin*. 105, pp. 167-170.
- Reinstein, A. & Spalding, A. D. (1991). Accounting and auditing implications of complying with the United States' foreign corrupt. *International Journal of Accounting*, 26(1), pp. 18.
- Rezende, A. J. (2009). *Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras*. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03092009-112111/pt-br.php>
- Rockness, H. & Rockness, J. (2005). Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, the Impact on Corporate America. *Journal of Business Ethics*. 57, pp. 31-54.
- Sá, A. L. de. (2009, nov.) Ética e instrumentalismo normativo contabilístico (I). *Revista TOC*. v. 116, Portugal.
- Sá, A. L. de & Hoog, W. A. Z. (2010). *Corrupção, Fraude e Contabilidade*. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora.
- Sachs, J. D. (2011, Apr.) The Global Economy's Corporate Crime Wave. *Project Syndicate*. Retrieved from <http://www.projectsyndicate.org/commentary/the-global-economy-s-corporate-crime-wave>
- Salbu, S. (1997). Bribery in the Global Market: A Critical Analysis of the Foreign Corrupt Practices Act. *Washington and Lee Law Review*, 229(54).
- Sampieri, R. H., Collado, C. F. & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Sanches, C., Meireles, M. & De Sordi, J. O. (2010, nov.) Análise Qualitativa Por Meio da Lógica Paraconsistente: Método de Interpretação e Síntese de Informação obtida Por Escalas Likert. In *Anais do ENEPQ*. João Pessoa.

Santos, A. & Grateron, I. R. G. (2003, mai./ago.) Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, n. 32, pp. 7, 22.

Schriesheim, C. & Castro, S. (1996). Referent effects in the magnitude estimation scaling of frequency expressions for response anchor sets: an empirical investigation. *Educational and Psychological Measurement*. 56, pp. 557-569.

Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). (2013). *Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa*. Disponível em file:///C:/Users/212035984/Downloads/10092015100002.pdf

Shapiro, B. & Matson, D. (2008). Strategies of resistance to internal control regulation. *Accounting, Organizations and Society*. 33, pp. 199-228.

Silva, A. H. C. & Cardozo, J. S. S. (2012). Teoria dos Escândalos Corporativos: Uma Análise Comparativa de Casos Brasileiros e Norte-americanos. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*. 17(1), pp. 105-108.

Silva, L. M. (Atuação dos Contadores e Auditores na Descoberta e na Apuração de Fraudes: Uma Reflexão. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 12, n. 1, pp. 1-18, jan/abr, 2007.

Transparency International. *How do you define corruption*. Recuperado em 15 de julho de 2016, de <https://www.transparency.org/what-is-corruption#define>

US Congress (1977). Foreign Corrupt Practices and Domestic and Foreign Investment Improved Disclosure Acts of 1977. *Report of the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs*. Retrieved from <http://www.justice.gov/criminal/fraud/fcpa/>

Valor Econômico. (2011). Siemens demite presidente da subsidiária brasileira. São Paulo. Disponível em <http://www.valor.com.br/empresas/1048232/siemens-demite-presidente-da-subsidiaria-brasileira>

Verschoor, C. C. (1998). A study of the link between a corporations' financial performance and its commitment to ethics. *Journal of Business Ethics*. 17, pp. 1509-1516.

Webb, A. & Sciaudone, C. (2014). Siemens Banned From Bidding in Brazil on Suspected Bribery (2014). *Bloomberg news*. Retrieved from <http://www.bloomberg.com/news/2014-02-28/siemens-banned-from-bidding-in-brazil-on-suspected-bribery.html>

- Webster, A. L. (2007). *Estatística aplicada à administração e à economia*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Wells, J. T. (2002). *Encyclopedia of Fraud*. Austin: Ed. Obsidian.
- Wells, J. T. (2008). *Principles of Fraud Examination*. 2. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, INC, Hoboken, p. 47.
- Wells, J. T. (2011). *Financial Statement Fraud Casebook: Baking the Ledgers and Cooking the Books*. 1. ed. Austin, ACFE.
- White, J. & William B. (2009). The influence of sarbanes-oxley on the foreign corrupt practices act. *International Journal of Global Management Studies Quarterly*. 1(2), pp. 18-30.
- Wilder Jr., J. W. (1981). *New concepts in technical trading systems*. New York: Trends Research.
- Wolfe, D. T. & Hermanson, D. R. (2004, Dec.) The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *The CPA Journal*. New York.
- Xavier, C. P. G. (2015). *Programas de compliance anticorrupção no contexto da lei 12.846/13: elementos e estudo de caso*. Dissertação de mestrado. Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.
- Yallapragada, R., Roe, C. W. & Toma, A. G. (2012). Accounting Fraud, and White-Collar Crimes in the United States. *Journal of Business Case Studies*. 8(2), pp. 187-192.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

APÊNDICE A – Termo de confidencialidade dos questionários

Informação ao respondente:

TERMO DE COMPROMISSO

Este estudo está sendo desenvolvido na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), em conjunto com a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA).

Ao aceitar participar deste estudo, além de ajudar a FEA-USP e a ABRASCA a aumentar o conhecimento sobre a adesão ao programa de integridade da Lei Anticorrupção e seus efeitos sobre os controles internos das organizações, o respondente receberá ao final do projeto, um relatório completo contendo os fundamentos conceituais e todo conhecimento gerado sobre a aplicabilidade da Lei Anticorrupção brasileira.

Todas as informações fornecidas pelo profissional são estritamente confidenciais e serão tratadas com a ética e com o rigor dos métodos científicos. É importante ser honesto e sincero ao responder o questionário.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

reiguerr@usp.br

Professor da FEA/USP

Patricia Reis Castro

preis@usp.br

Pesquisadora da FEA-USP

APÊNDICE B – Identificação do perfil dos respondentes e da empresa

Qual o seu email?

Qual o intervalo de faturamento anual da empresa no Brasil?

Menos de R\$ 90 milhões
Entre R\$ 90 e R\$ 300 milhões
Entre R\$ 300 e R\$ 1,0 bilhão
Entre R\$ 1,0 e R\$ 5,0 bilhões
Mais de R\$ 5 bilhões

Quantos empregados a empresa possui no Brasil?

Menos de 100 empregados
Entre 100 e 499 empregados
Entre 500 e 2.000 empregados
Mais do que 2.000 empregados

Qual o intervalo de vendas anuais para clientes públicos (nacionais e internacionais)?

Menos de R\$ 90 milhões
Entre R\$ 90 e R\$ 300 milhões
Entre R\$ 300 e R\$ 1,0 bilhão
Entre R\$ 1,0 e R\$ 5,0 bilhões
Mais de R\$ 5,0 bilhões

Quais os tipos de auditoria são realizados pela sua empresa?

Auditoria das Demonstrações Financeiras
Auditoria de Gestão e Controles
Auditoria Tributária
Auditoria de Sistemas
Auditoria de Compliance
Outros

Quantos anos de experiência profissional você possui?

Menos de 10 anos
Entre 10 e 20 anos
Entre 20 e 30 anos
Mais de 30 anos

Área de formação

Economia
Direito
Contabilidade
Engenharia
Financeira
Administração
Atuária
Outras

Qual seu cargo atual?

ABRASCA	IBRACON
Diretor Financeiro	Sócio-Diretor
Relações com Investidores	Auditor Senior
Diretor de Compliance	Gerente de Auditoria
Controller	Coordenador de Auditoria
Contador	Outros
Outros	

Quando você participou do último treinamento sobre programa de integridade/compliance da sua empresa?

Menos de 6 meses
Entre 6 e 12 meses
Mais de 12 meses
Nunca participei

APÊNDICE C – Questionário elaborado para as empresas associadas à ABRASCA

Para cada questão assinalar na escala de (1) a (5), de acordo com a situação na sua empresa, sendo que (1) significa “discordo totalmente” e (5), “concordo totalmente”.

Q1 - Os padrões de conduta, políticas e procedimentos de integridade são aplicáveis a todos os empregados.

Q2 - Os padrões de conduta e políticas de integridade são estendidos a terceiros (fornecedores, prestadores de serviço e agentes intermediários).

Q3 - Os treinamentos sobre o programa de integridade são realizados periodicamente.

Q4 - A alta direção da empresa, incluindo os conselhos, demonstra apoio ao programa de integridade.

Q5 - O compromisso dos empregados com o programa de integridade é documentado e atualizado periodicamente.

Q6 - São realizadas análises periódicas de riscos para assegurar a efetividade e atualização do programa de integridade.

Q7 - A estrutura de auditoria interna é independente e possui autoridade para fiscalizar o programa de integridade.

Q8 - Existem canais de denúncia para reportar irregularidades.

Q9 - Os canais de denúncia são amplamente divulgados aos funcionários e terceiros, bem como os mecanismos destinados à proteção de denunciantes.

Q10 - Existe fórum adequado para definição e aprovação de diretrizes, esclarecimento de dúvidas, tratamento de ocorrências e monitoramento do cumprimento do programa de integridade.

Q11 - Os empregados NÃO sentem medo de retaliação.

Q12 - Existem medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade.

Q13 - A lei anticorrupção criou a necessidade de novos controles internos.

Q14 - Os controles internos provenientes do programa de integridade da lei anticorrupção contribuem para minimizar erros e fraudes.

Q15 - Houve ajustes nos controles internos existentes para atender às exigências do programa de integridade da lei anticorrupção.

Q16 - Os controles internos existentes, anteriormente à lei anticorrupção, eram suficientes para garantir a confiabilidade nos processos e precisão das demonstrações financeiras da empresa.

Q17 - Somente após a regulamentação da lei anticorrupção, foram criados controles para prevenir fraudes em licitações, ou em qualquer interação com o setor público.

Q18 - Somente após a regulamentação da lei anticorrupção, foram criados controles para assegurar a imediata interrupção de irregularidades ou infrações detectadas.

Q19 - Existem transparência e controles para validar e aprovar doações para candidatos e partidos políticos.

Q20 - A função do *compliance officer* já existia antes da regulamentação da lei anticorrupção brasileira.

Q21 - A função do auditor interno foi criada após a regulamentação da lei anticorrupção brasileira.

Q22 - Novos recursos foram alocados para a área de compliance e/ou controladoria para atender as demandas do programa de integridade da lei anticorrupção.

Q23 - Os benefícios da lei anticorrupção superam seus custos de implementação, atualização e execução dos controles internos associados a esta lei.

APÊNDICE D – Questionário elaborado para as firmas de auditoria associadas ao IBRACON

Para cada questão assinalar na escala de (1) a (5), de acordo com a situação na sua empresa, sendo que (1) significa “discordo totalmente” e (5), “concordo totalmente”.

Q1 - A lei anticorrupção brasileira fomentou alterações no escopo de trabalho da auditoria das demonstrações financeiras.

Q2 – A lei anticorrupção brasileira fomentou alterações no escopo de trabalho da auditoria de *compliance*.

Q3 - A lei anticorrupção brasileira fomentou alterações no escopo de trabalho da auditoria de gestão e controles.

Q4 - Houve aumento no número de auditores externos para garantir a verificação do cumprimento do programa de integridade da lei anticorrupção brasileira.

Q5 - A equipe de auditores recebeu treinamento sobre a lei anticorrupção brasileira.

Q6 - A equipe de auditores foi orientada a considerar os parâmetros da lei anticorrupção no escopo da auditoria de demonstrações financeiras.

Q7 - É uma prática comum da auditoria externa verificar o comprometimento da alta direção das empresas, incluídos os conselhos, com o programa de integridade da lei anticorrupção.

Q8 - É uma prática da auditoria de demonstrações financeiras verificar a existência e aplicabilidade de padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade da empresa auditada.

Q9 - É uma prática da auditoria de *compliance* verificar a existência e aplicabilidade de padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade da empresa auditada.

Q10 - A verificação dos controles internos das empresas fazia parte do escopo da auditoria externa antes da aprovação da lei anticorrupção brasileira.

Q11 - O escopo da auditoria de demonstrações financeiras inclui a verificação das licitações (amostra) ganhas pela empresa auditada.

Q12 - Os testes de auditoria externa verificam o registro de doações para candidatos e partidos políticos.

Q13 - As revisões das conciliações contábeis é um procedimento regular da auditoria de demonstrações financeiras.

Q14 - É uma prática comum da auditoria externa avaliar os controles preventivos de fraudes nos processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros.

Q15 - A auditoria de *compliance* avalia a comunicação e treinamento sobre o programa de integridade da empresa.

Q16 - A auditoria externa avalia a abrangência do programa de integridade (incluindo o código de conduta e as políticas da empresa) para fornecedores, representantes comerciais e outros prestadores de serviço.

ANEXO A – Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**LEI Nº 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.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I**DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

Art. 2º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não.

Art. 3º A responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores ou de qualquer pessoa natural, autora, coautora ou partícipe do ato ilícito.

§ 1º A pessoa jurídica será responsabilizada independentemente da responsabilização individual das pessoas naturais referidas no caput.

§ 2º Os dirigentes ou administradores somente serão responsabilizados por atos ilícitos na medida da sua culpabilidade.

Art. 4º Subsiste a responsabilidade da pessoa jurídica na hipótese de alteração contratual, transformação, incorporação, fusão ou cisão societária.

§ 1º Nas hipóteses de fusão e incorporação, a responsabilidade da sucessora será restrita à obrigação de pagamento de multa e reparação integral do dano causado, até o limite do patrimônio transferido, não lhe sendo aplicáveis as demais sanções previstas nesta Lei decorrentes de atos e fatos ocorridos antes da data da fusão ou incorporação, exceto no caso de simulação ou evidente intuito de fraude, devidamente comprovados.

§ 2º As sociedades controladoras, controladas, coligadas ou, no âmbito do respectivo contrato, as consorciadas serão solidariamente responsáveis pela prática dos atos previstos nesta Lei, restringindo-se tal responsabilidade à obrigação de pagamento de multa e reparação integral do dano causado.

CAPÍTULO II

DOS ATOS LESIVOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NACIONAL OU ESTRANGEIRA

Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;

e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;

f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

§ 1º Considera-se administração pública estrangeira os órgãos e entidades estatais ou representações diplomáticas de país estrangeiro, de qualquer nível ou esfera de governo, bem como as pessoas jurídicas controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público de país estrangeiro.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, equiparam-se à administração pública estrangeira as organizações públicas internacionais.

§ 3º Considera-se agente público estrangeiro, para os fins desta Lei, quem, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública em órgãos, entidades estatais ou em representações diplomáticas de país estrangeiro, assim como em pessoas jurídicas controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público de país estrangeiro ou em organizações públicas internacionais.

CAPÍTULO III

DA RESPONSABILIZAÇÃO ADMINISTRATIVA

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

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

II - publicação extraordinária da decisão condenatória.

§ 1º As sanções serão aplicadas fundamentadamente, isolada ou cumulativamente, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e com a gravidade e natureza das infrações.

§ 2º A aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público.

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

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

§ 5º A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, bem como por meio de afixação de edital, pelo prazo mínimo de 30 (trinta)

dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores.

§ 6º (VETADO).

Art. 7º Serão levados em consideração na aplicação das sanções:

I - a gravidade da infração;

II - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator;

III - a consumação ou não da infração;

IV - o grau de lesão ou perigo de lesão;

V - o efeito negativo produzido pela infração;

VI - a situação econômica do infrator;

VII - a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações;

VIII - a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica;

IX - o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados; e

X - (VETADO).

Parágrafo único. Os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo federal.

CAPÍTULO IV

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIZAÇÃO

Art. 8º A instauração e o julgamento de processo administrativo para apuração da responsabilidade de pessoa jurídica cabem à autoridade máxima de cada órgão ou entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que agirá de ofício ou mediante provocação, observados o contraditório e a ampla defesa.

§ 1º A competência para a instauração e o julgamento do processo administrativo de apuração de responsabilidade da pessoa jurídica poderá ser delegada, vedada a subdelegação.

§ 2º No âmbito do Poder Executivo federal, a Controladoria-Geral da União - CGU terá competência concorrente para instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas ou para avocar os processos instaurados com fundamento nesta Lei, para exame de sua regularidade ou para corrigir-lhes o andamento.

Art. 9º Competem à Controladoria-Geral da União - CGU a apuração, o processo e o julgamento dos atos ilícitos previstos nesta Lei, praticados contra a administração pública estrangeira, observado o disposto no Artigo 4 da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, promulgada pelo Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000.

Art. 10. O processo administrativo para apuração da responsabilidade de pessoa jurídica será conduzido por comissão designada pela autoridade instauradora e composta por 2 (dois) ou mais servidores estáveis.

§ 1º O ente público, por meio do seu órgão de representação judicial, ou equivalente, a pedido da comissão a que se refere o caput, poderá requerer as medidas judiciais necessárias para a investigação e o processamento das infrações, inclusive de busca e apreensão.

§ 2º A comissão poderá, cautelarmente, propor à autoridade instauradora que suspenda os efeitos do ato ou processo objeto da investigação.

§ 3º A comissão deverá concluir o processo no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data da publicação do ato que a instituir e, ao final, apresentar relatórios sobre os fatos apurados e eventual responsabilidade da pessoa jurídica, sugerindo de forma motivada as sanções a serem aplicadas.

§ 4º O prazo previsto no § 3º poderá ser prorrogado, mediante ato fundamentado da autoridade instauradora.

Art. 11. No processo administrativo para apuração de responsabilidade, será concedido à pessoa jurídica prazo de 30 (trinta) dias para defesa, contados a partir da intimação.

Art. 12. O processo administrativo, com o relatório da comissão, será remetido à autoridade instauradora, na forma do art. 10, para julgamento.

Art. 13. A instauração de processo administrativo específico de reparação integral do dano não prejudica a aplicação imediata das sanções estabelecidas nesta Lei.

Parágrafo único. Concluído o processo e não havendo pagamento, o crédito apurado será inscrito em dívida ativa da fazenda pública.

Art. 14. A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa.

Art. 15. A comissão designada para apuração da responsabilidade de pessoa jurídica, após a conclusão do procedimento administrativo, dará conhecimento ao Ministério Público de sua existência, para apuração de eventuais delitos.

CAPÍTULO V

DO ACORDO DE LENIÊNCIA

Art. 16. A autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos previstos nesta Lei que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte:

I - a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e

II - a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração.

§ 1º O acordo de que trata o caput somente poderá ser celebrado se preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - a pessoa jurídica seja a primeira a se manifestar sobre seu interesse em cooperar para a apuração do ato ilícito;

II - a pessoa jurídica cesse completamente seu envolvimento na infração investigada a partir da data de propositura do acordo;

III - a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito e coopere plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo, comparecendo, sob suas expensas, sempre que solicitada, a todos os atos processuais, até seu encerramento.

§ 2º A celebração do acordo de leniência isentará a pessoa jurídica das sanções previstas no inciso II do art. 6º e no inciso IV do art. 19 e reduzirá em até 2/3 (dois terços) o valor da multa aplicável.

§ 3º O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado.

§ 4º O acordo de leniência estipulará as condições necessárias para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo.

§ 5º Os efeitos do acordo de leniência serão estendidos às pessoas jurídicas que integram o mesmo grupo econômico, de fato e de direito, desde que firmem o acordo em conjunto, respeitadas as condições nele estabelecidas.

§ 6º A proposta de acordo de leniência somente se tornará pública após a efetivação do respectivo acordo, salvo no interesse das investigações e do processo administrativo.

§ 7º Não importará em reconhecimento da prática do ato ilícito investigado a proposta de acordo de leniência rejeitada.

§ 8º Em caso de descumprimento do acordo de leniência, a pessoa jurídica ficará impedida de celebrar novo acordo pelo prazo de 3 (três) anos contados do conhecimento pela administração pública do referido descumprimento.

§ 9º A celebração do acordo de leniência interrompe o prazo prescricional dos atos ilícitos previstos nesta Lei.

§ 10. A Controladoria-Geral da União - CGU é o órgão competente para celebrar os acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo federal, bem como no caso de atos lesivos praticados contra a administração pública estrangeira.

Art. 17. A administração pública poderá também celebrar acordo de leniência com a pessoa jurídica responsável pela prática de ilícitos previstos na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, com vistas à isenção ou atenuação das sanções administrativas estabelecidas em seus arts. 86 a 88.

CAPÍTULO VI

DA RESPONSABILIZAÇÃO JUDICIAL

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

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

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

II - suspensão ou interdição parcial de suas atividades;

III - dissolução compulsória da pessoa jurídica;

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

§ 1º A dissolução compulsória da pessoa jurídica será determinada quando comprovado:

I - ter sido a personalidade jurídica utilizada de forma habitual para facilitar ou promover a prática de atos ilícitos; ou

II - ter sido constituída para ocultar ou dissimular interesses ilícitos ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados.

§ 2º (VETADO).

§ 3º As sanções poderão ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa.

§ 4º O Ministério Público ou a Advocacia Pública ou órgão de representação judicial, ou equivalente, do ente público poderá requerer a indisponibilidade de bens, direitos ou valores necessários à garantia do pagamento da multa ou da reparação integral do dano causado, conforme previsto no art. 7º, ressalvado o direito do terceiro de boa-fé.

Art. 20. Nas ações ajuizadas pelo Ministério Público, poderão ser aplicadas as sanções previstas no art. 6º, sem prejuízo daquelas previstas neste Capítulo, desde que constatada a omissão das autoridades competentes para promover a responsabilização administrativa.

Art. 21. Nas ações de responsabilização judicial, será adotado o rito previsto na Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

Parágrafo único. A condenação torna certa a obrigação de reparar, integralmente, o dano causado pelo ilícito, cujo valor será apurado em posterior liquidação, se não constar expressamente da sentença.

CAPÍTULO VII

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 22. Fica criado no âmbito do Poder Executivo federal o Cadastro Nacional de Empresas Punidas - CNEP, que reunirá e dará publicidade às sanções aplicadas pelos órgãos ou entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo com base nesta Lei.

§ 1º Os órgãos e entidades referidos no caput deverão informar e manter atualizados, no Cnep, os dados relativos às sanções por eles aplicadas.

§ 2º O Cnep conterá, entre outras, as seguintes informações acerca das sanções aplicadas:

I - razão social e número de inscrição da pessoa jurídica ou entidade no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ;

II - tipo de sanção; e

III - data de aplicação e data final da vigência do efeito limitador ou impeditivo da sanção, quando for o caso.

§ 3º As autoridades competentes, para celebrarem acordos de leniência previstos nesta Lei, também deverão prestar e manter atualizadas no Cnep, após a efetivação do respectivo acordo, as informações acerca do acordo de leniência celebrado, salvo se esse procedimento vier a causar prejuízo às investigações e ao processo administrativo.

§ 4º Caso a pessoa jurídica não cumpra os termos do acordo de leniência, além das informações previstas no § 3º, deverá ser incluída no Cnep referência ao respectivo descumprimento.

§ 5º Os registros das sanções e acordos de leniência serão excluídos depois de decorrido o prazo previamente estabelecido no ato sancionador ou do cumprimento integral do acordo de leniência e da reparação do eventual dano causado, mediante solicitação do órgão ou entidade sancionadora.

Art. 23. Os órgãos ou entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo deverão informar e manter atualizados, para fins de publicidade, no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas - CEIS, de caráter público, instituído no âmbito do Poder Executivo federal, os dados relativos às sanções por eles aplicadas, nos termos do disposto nos arts. 87 e 88 da Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993.

Art. 24. A multa e o perdimento de bens, direitos ou valores aplicados com fundamento nesta Lei serão destinados preferencialmente aos órgãos ou entidades públicas lesadas.

Art. 25. Prescrevem em 5 (cinco) anos as infrações previstas nesta Lei, contados da data da ciência da infração ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

Parágrafo único. Na esfera administrativa ou judicial, a prescrição será interrompida com a instauração de processo que tenha por objeto a apuração da infração.

Art. 26. A pessoa jurídica será representada no processo administrativo na forma do seu estatuto ou contrato social.

§ 1º As sociedades sem personalidade jurídica serão representadas pela pessoa a quem couber a administração de seus bens.

§ 2º A pessoa jurídica estrangeira será representada pelo gerente, representante ou administrador de sua filial, agência ou sucursal aberta ou instalada no Brasil.

Art. 27. A autoridade competente que, tendo conhecimento das infrações previstas nesta Lei, não adotar providências para a apuração dos fatos será responsabilizada penal, civil e administrativamente nos termos da legislação específica aplicável.

Art. 28. Esta Lei aplica-se aos atos lesivos praticados por pessoa jurídica brasileira contra a administração pública estrangeira, ainda que cometidos no exterior.

Art. 29. O disposto nesta Lei não exclui as competências do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, do Ministério da Justiça e do Ministério da Fazenda para processar e julgar fato que constitua infração à ordem econômica.

Art. 30. A aplicação das sanções previstas nesta Lei não afeta os processos de responsabilização e aplicação de penalidades decorrentes de:

I - ato de improbidade administrativa nos termos da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992;
e

II - atos ilícitos alcançados pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, ou outras normas de licitações e contratos da administração pública, inclusive no tocante ao Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC instituído pela Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011.

Art. 31. Esta Lei entra em vigor 180 (cento e oitenta) dias após a data de sua publicação.

Brasília, 1º de agosto de 2013; 192º da Independência e 125º da República.

ANEXO B – Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015**DECRETO Nº 8.420, DE 18 DE MARÇO DE 2015**

Regulamenta a Lei nº 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.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, **caput**, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013,

DECRETA:

Art. 1º Este Decreto regulamenta a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, de que trata a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013.

CAPÍTULO I**DA RESPONSABILIZAÇÃO ADMINISTRATIVA**

Art. 2º A apuração da responsabilidade administrativa de pessoa jurídica que possa resultar na aplicação das sanções previstas no art. 6º da Lei nº 12.846, de 2013, será efetuada por meio de Processo Administrativo de Responsabilização - PAR.

Art. 3º A competência para a instauração e para o julgamento do PAR é da autoridade máxima da entidade em face da qual foi praticado o ato lesivo, ou, em caso de órgão da administração direta, do seu Ministro de Estado.

Parágrafo único. A competência de que trata o **caput** será exercida de ofício ou mediante provocação e poderá ser delegada, sendo vedada a subdelegação.

Art. 4º A autoridade competente para instauração do PAR, ao tomar ciência da possível ocorrência de ato lesivo à administração pública federal, em sede de juízo de admissibilidade e mediante despacho fundamentado, decidirá:

- I - pela abertura de investigação preliminar;
- II - pela instauração de PAR; ou
- III - pelo arquivamento da matéria.

§ 1º A investigação de que trata o inciso I do **caput** terá caráter sigiloso e não punitivo e será destinada à apuração de indícios de autoria e materialidade de atos lesivos à administração pública federal.

§ 2º A investigação preliminar será conduzida por comissão composta por dois ou mais servidores efetivos.

§ 3º Em entidades da administração pública federal cujos quadros funcionais não sejam formados por servidores estatutários, a comissão a que se refere o § 2º será composta por dois ou mais empregados públicos.

§ 4º O prazo para conclusão da investigação preliminar não excederá sessenta dias e poderá ser prorrogado por igual período, mediante solicitação justificada do presidente da comissão à autoridade instauradora.

§ 5º Ao final da investigação preliminar, serão enviadas à autoridade competente as peças de informação obtidas, acompanhadas de relatório conclusivo acerca da existência de indícios de autoria e materialidade de atos lesivos à administração pública federal, para decisão sobre a instauração do PAR.

Art. 5º No ato de instauração do PAR, a autoridade designará comissão, composta por dois ou mais servidores estáveis, que avaliará fatos e circunstâncias conhecidos e intimará a pessoa jurídica para, no prazo de trinta dias, apresentar defesa escrita e especificar eventuais provas que pretende produzir.

§ 1º Em entidades da administração pública federal cujos quadros funcionais não sejam formados por servidores estatutários, a comissão a que se refere o **caput** será composta por dois ou mais empregados públicos, preferencialmente com no mínimo três anos de tempo de serviço na entidade.

§ 2º Na hipótese de deferimento de pedido de produção de novas provas ou de juntada de provas julgadas indispensáveis pela comissão, a pessoa jurídica poderá apresentar alegações finais no prazo de dez dias, contado da data do deferimento ou da intimação de juntada das provas pela comissão.

§ 3º Serão recusadas, mediante decisão fundamentada, provas propostas pela pessoa jurídica que sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias, protelatórias ou intempestivas.

§ 4º Caso a pessoa jurídica apresente em sua defesa informações e documentos referentes à existência e ao funcionamento de programa de integridade, a comissão processante deverá examiná-lo segundo os parâmetros indicados no Capítulo IV, para a dosimetria das sanções a serem aplicadas.

Art. 6º A comissão a que se refere o art. 5º exercerá suas atividades com independência e imparcialidade, assegurado o sigilo, sempre que necessário à elucidação do fato e à preservação da imagem dos envolvidos, ou quando exigido pelo interesse da administração pública, garantido o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Art. 7º As intimações serão feitas por meio eletrônico, via postal ou por qualquer outro meio que assegure a certeza de ciência da pessoa jurídica acusada, cujo prazo para apresentação de defesa será contado a partir da data da cientificação oficial, observado o disposto no Capítulo XVI da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 1º Caso não tenha êxito a intimação de que trata o **caput**, será feita nova intimação por meio de edital publicado na imprensa oficial, em jornal de grande circulação no Estado da federação em que a pessoa jurídica tenha sede, e no sítio eletrônico do órgão ou entidade pública responsável pela apuração do PAR, contando-se o prazo para apresentação da defesa a partir da última data de publicação do edital.

§ 2º Em se tratando de pessoa jurídica que não possua sede, filial ou representação no País e sendo desconhecida sua representação no exterior, frustrada a intimação nos termos do **caput**, será feita nova intimação por meio de edital publicado na imprensa oficial e no sítio eletrônico do órgão ou entidade público responsável pela apuração do PAR, contando-se o prazo para apresentação da defesa a partir da última data de publicação do edital.

Art. 8º A pessoa jurídica poderá acompanhar o PAR por meio de seus representantes legais ou procuradores, sendo-lhes assegurado amplo acesso aos autos.

Parágrafo único. É vedada a retirada dos autos da repartição pública, sendo autorizada a obtenção de cópias mediante requerimento.

Art. 9º O prazo para a conclusão do PAR não excederá cento e oitenta dias, admitida prorrogação por meio de solicitação do presidente da comissão à autoridade instauradora, que decidirá de forma fundamentada.

§ 1º O prazo previsto no **caput** será contado da data de publicação do ato de instauração do PAR.

§ 2º A comissão, para o devido e regular exercício de suas funções, poderá:

I - propor à autoridade instauradora a suspensão cautelar dos efeitos do ato ou do processo objeto da investigação;

II - solicitar a atuação de especialistas com notório conhecimento, de órgãos e entidades públicos ou de outras organizações, para auxiliar na análise da matéria sob exame; e

III - solicitar ao órgão de representação judicial ou equivalente dos órgãos ou entidades lesados que requeira as medidas necessárias para a investigação e o processamento das infrações, inclusive de busca e apreensão, no País ou no exterior.

§ 3º Concluídos os trabalhos de apuração e análise, a comissão elaborará relatório a respeito dos fatos apurados e da eventual responsabilidade administrativa da pessoa jurídica, no qual sugerirá, de forma motivada, as sanções a serem aplicadas, a dosimetria da multa ou o arquivamento do processo.

§ 4º O relatório final do PAR será encaminhado à autoridade competente para julgamento, o qual será precedido de manifestação jurídica, elaborada pelo órgão de assistência jurídica competente.

§ 5º Caso seja verificada a ocorrência de eventuais ilícitos a serem apurados em outras instâncias, o relatório da comissão será encaminhado, pela autoridade julgadora:

I - ao Ministério Público;

II - à Advocacia-Geral da União e seus órgãos vinculados, no caso de órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas federais; ou

III - ao órgão de representação judicial ou equivalente no caso de órgãos ou entidades da administração pública não abrangidos pelo inciso II.

§ 6º Na hipótese de decisão contrária ao relatório da comissão, esta deverá ser fundamentada com base nas provas produzidas no PAR.

Art. 10. A decisão administrativa proferida pela autoridade julgadora ao final do PAR será publicada no Diário Oficial da União e no sítio eletrônico do órgão ou entidade público responsável pela instauração do PAR.

Art. 11. Da decisão administrativa sancionadora cabe pedido de reconsideração com efeito suspensivo, no prazo de dez dias, contado da data de publicação da decisão.

§ 1º A pessoa jurídica contra a qual foram impostas sanções no PAR e que não apresentar pedido de reconsideração deverá cumpri-las no prazo de trinta dias, contado do fim do prazo para interposição do pedido de reconsideração.

§ 2º A autoridade julgadora terá o prazo de trinta dias para decidir sobre a matéria alegada no pedido de reconsideração e publicar nova decisão.

§ 3º Mantida a decisão administrativa sancionadora, será concedido à pessoa jurídica novo prazo de trinta dias para cumprimento das sanções que lhe foram impostas, contado da data de publicação da nova decisão.

Art. 12. Os atos previstos como infrações administrativas à Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, ou a outras normas de licitações e contratos da administração pública que também sejam tipificados como atos lesivos na Lei nº 12.846, de 2013, serão apurados e julgados conjuntamente, nos mesmos autos, aplicando-se o rito procedimental previsto neste Capítulo.

§ 1º Concluída a apuração de que trata o **caput** e havendo autoridades distintas competentes para julgamento, o processo será encaminhado primeiramente àquela de nível mais elevado, para que julgue no âmbito de sua competência, tendo precedência o julgamento pelo Ministro de Estado competente.

§ 2º Para fins do disposto no **caput**, o chefe da unidade responsável no órgão ou entidade pela gestão de licitações e contratos deve comunicar à autoridade prevista no art. 3º sobre eventuais fatos que configurem atos lesivos previstos no art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013.

Art. 13. A Controladoria-Geral da União possui, no âmbito do Poder Executivo federal, competência:

I - concorrente para instaurar e julgar PAR; e

II - exclusiva para avocar os processos instaurados para exame de sua regularidade ou para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.

§ 1º A Controladoria-Geral da União poderá exercer, a qualquer tempo, a competência prevista no **caput**, se presentes quaisquer das seguintes circunstâncias:

I - caracterização de omissão da autoridade originariamente competente;

II - inexistência de condições objetivas para sua realização no órgão ou entidade de origem;

III - complexidade, repercussão e relevância da matéria;

IV - valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade atingida; ou

V - apuração que envolva atos e fatos relacionados a mais de um órgão ou entidade da administração pública federal.

§2º Ficam os órgãos e entidades da administração pública obrigados a encaminhar à Controladoria-Geral da União todos os documentos e informações que lhes forem solicitados, incluídos os autos originais dos processos que eventualmente estejam em curso.

Art. 14. Compete à Controladoria-Geral da União instaurar, apurar e julgar PAR pela prática de atos lesivos à administração pública estrangeira, o qual seguirá, no que couber, o rito procedimental previsto neste Capítulo.

CAPÍTULO II

DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS E DOS ENCAMINHAMENTOS JUDICIAIS

Seção I

Disposições gerais

Art. 15. As pessoas jurídicas estão sujeitas às seguintes sanções administrativas, nos termos do art. 6º da Lei nº 12.846, de 2013:

I - multa; e

II - publicação extraordinária da decisão administrativa sancionadora.

Art. 16. Caso os atos lesivos apurados envolvam infrações administrativas à Lei nº 8.666, de 1993, ou a outras normas de licitações e contratos da administração pública e tenha ocorrido a apuração conjunta prevista no art. 12, a pessoa jurídica também estará sujeita a sanções administrativas que tenham como efeito restrição ao direito de participar em licitações ou de celebrar contratos com a administração pública, a serem aplicadas no PAR.

Seção II

Da Multa

Art. 17. O cálculo da multa se inicia com a soma dos valores correspondentes aos seguintes percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos:

I - um por cento a dois e meio por cento havendo continuidade dos atos lesivos no tempo;

II - um por cento a dois e meio por cento para tolerância ou ciência de pessoas do corpo diretivo ou gerencial da pessoa jurídica;

III - um por cento a quatro por cento no caso de interrupção no fornecimento de serviço público ou na execução de obra contratada;

IV - um por cento para a situação econômica do infrator com base na apresentação de índice de Solvência Geral - SG e de Liquidez Geral - LG superiores a um e de lucro líquido no último exercício anterior ao da ocorrência do ato lesivo;

V - cinco por cento no caso de reincidência, assim definida a ocorrência de nova infração, idêntica ou não à anterior, tipificada como ato lesivo pelo art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013, em menos de cinco anos, contados da publicação do julgamento da infração anterior; e

VI - no caso de os contratos mantidos ou pretendidos com o órgão ou entidade lesado, serão considerados, na data da prática do ato lesivo, os seguintes percentuais:

a) um por cento em contratos acima de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);

b) dois por cento em contratos acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

c) três por cento em contratos acima de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

d) quatro por cento em contratos acima de R\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais); e

e) cinco por cento em contratos acima de R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais).

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

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

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

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

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

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

Art. 19. Na ausência de todos os fatores previstos nos art. 17 e art. 18 ou de resultado das operações de soma e subtração ser igual ou menor a zero, o valor da multa corresponderá, conforme o caso, a:

I - um décimo por cento do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos; ou

II - R\$ 6.000,00 (seis mil reais), na hipótese do art. 22.

Art. 20. A existência e quantificação dos fatores previstos nos art. 17 e art. 18, deverá ser apurada no PAR e evidenciada no relatório final da comissão, o qual também conterá a estimativa, sempre que possível, dos valores da vantagem auferida e da pretendida.

§ 1º Em qualquer hipótese, o valor final da multa terá como limite:

I - mínimo, o maior valor entre o da vantagem auferida e o previsto no art. 19; e

II - máximo, o menor valor entre:

a) vinte por cento do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos; ou

b) três vezes o valor da vantagem pretendida ou auferida.

§ 2º O valor da vantagem auferida ou pretendida equivale aos ganhos obtidos ou pretendidos pela pessoa jurídica que não ocorreriam sem a prática do ato lesivo, somado, quando for o caso, ao valor correspondente a qualquer vantagem indevida prometida ou dada a agente público ou a terceiros a ele relacionados.

§ 3º Para fins do cálculo do valor de que trata o § 2º, serão deduzidos custos e despesas legítimos comprovadamente executados ou que seriam devidos ou despendidos caso o ato lesivo não tivesse ocorrido.

Art. 21. Ato do Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União fixará metodologia para a apuração do faturamento bruto e dos tributos a serem excluídos para fins de cálculo da multa a que se refere o art. 6º da Lei nº 12.846, de 2013.

Parágrafo único. Os valores de que trata o **caput** poderão ser apurados, entre outras formas, por meio de:

I - compartilhamento de informações tributárias, na forma do inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; e

II - registros contábeis produzidos ou publicados pela pessoa jurídica acusada, no país ou no estrangeiro.

Art. 22. Caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica no ano anterior ao da instauração ao PAR, os percentuais dos fatores indicados nos art. 17 e art. 18 incidirão:

I - sobre o valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, excluídos os tributos, no ano em que ocorreu o ato lesivo, no caso de a pessoa jurídica não ter tido faturamento no ano anterior ao da instauração ao PAR;

II - sobre o montante total de recursos recebidos pela pessoa jurídica sem fins lucrativos no ano em que ocorreu o ato lesivo; ou

III - nas demais hipóteses, sobre o faturamento anual estimável da pessoa jurídica, levando em consideração quaisquer informações sobre a sua situação econômica ou o estado de seus negócios, tais como patrimônio, capital social, número de empregados, contratos, dentre outras.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas no **caput**, o valor da multa será limitado entre R\$ 6.000,00 (seis mil reais) e R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Art. 23. Com a assinatura do acordo de leniência, a multa aplicável será reduzida conforme a fração nele pactuada, observado o limite previsto no § 2º do art. 16 da Lei nº 12.846, de 2013.

§ 1º O valor da multa previsto no **caput** poderá ser inferior ao limite mínimo previsto no art. 6º da Lei nº 12.846, de 2013.

§ 2º No caso de a autoridade signatária declarar o descumprimento do acordo de leniência por falta imputável à pessoa jurídica colaboradora, o valor integral encontrado antes da redução de que trata o **caput** será cobrado na forma da Seção IV, descontando-se as frações da multa eventualmente já pagas.

Seção III

Da Publicação Extraordinária da Decisão Administrativa Sancionadora

Art. 24. A pessoa jurídica sancionada administrativamente pela prática de atos lesivos contra a administração pública, nos termos da Lei nº 12.846, de 2013, publicará a decisão administrativa sancionadora na forma de extrato de sentença, cumulativamente:

I - em meio de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional;

II - em edital afixado no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, em localidade que permita a visibilidade pelo público, pelo prazo mínimo de trinta dias; e

III - em seu sítio eletrônico, pelo prazo de trinta dias e em destaque na página principal do referido sítio.

Parágrafo único. A publicação a que se refere o **caput** será feita a expensas da pessoa jurídica sancionada.

Seção IV

Da Cobrança da Multa Aplicada

Art. 25. A multa aplicada ao final do PAR será integralmente recolhida pela pessoa jurídica sancionada no prazo de trinta dias, observado o disposto nos §§ 1º e 3º do art. 11.

§ 1º Feito o recolhimento, a pessoa jurídica sancionada apresentará ao órgão ou entidade que aplicou a sanção documento que ateste o pagamento integral do valor da multa imposta.

§ 2º Decorrido o prazo previsto no **caput** sem que a multa tenha sido recolhida ou não tendo ocorrido a comprovação de seu pagamento integral, o órgão ou entidade que a aplicou encaminhará o débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou das autarquias e fundações públicas federais.

§ 3º Caso a entidade que aplicou a multa não possua Dívida Ativa, o valor será cobrado independentemente de prévia inscrição.

Seção V

Dos Encaminhamentos Judiciais

Art. 26. As medidas judiciais, no País ou no exterior, como a cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, a promoção da publicação extraordinária, a persecução das sanções referidas nos incisos I a IV do **caput** do art. 19 da Lei nº 12.846, de 2013, a reparação integral dos danos e prejuízos, além de eventual atuação judicial para a finalidade de instrução ou garantia do processo judicial ou preservação do acordo de leniência, serão solicitadas ao órgão de representação judicial ou equivalente dos órgãos ou entidades lesados.

Art. 27. No âmbito da administração pública federal direta, a atuação judicial será exercida pela Procuradoria-Geral da União, com exceção da cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, que será promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Parágrafo único. No âmbito das autarquias e fundações públicas federais, a atuação judicial será exercida pela Procuradoria-Geral Federal, inclusive no que se refere à cobrança da multa administrativa aplicada no PAR, respeitadas as competências específicas da Procuradoria-Geral do Banco Central.

CAPÍTULO III

DO ACORDO DE LENIÊNCIA

Art. 28. O acordo de leniência será celebrado com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846, de 2013, e dos ilícitos administrativos previstos na Lei nº 8.666, de 1993, e em outras normas de licitações e contratos, com vistas à isenção ou à atenuação das respectivas sanções, desde que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, devendo resultar dessa colaboração:

I - a identificação dos demais envolvidos na infração administrativa, quando couber; e

II - a obtenção célere de informações e documentos que comprovem a infração sob apuração.

Art. 29. Compete à Controladoria-Geral da União celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo federal e nos casos de atos lesivos contra a administração pública estrangeira.

Art. 30. A pessoa jurídica que pretenda celebrar acordo de leniência deverá:

I - ser a primeira a manifestar interesse em cooperar para a apuração de ato lesivo específico, quando tal circunstância for relevante;

II - ter cessado completamente seu envolvimento no ato lesivo a partir da data da propositura do acordo;

III - admitir sua participação na infração administrativa

IV - cooperar plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo e comparecer, sob suas expensas e sempre que solicitada, aos atos processuais, até o seu encerramento; e

V - fornecer informações, documentos e elementos que comprovem a infração administrativa.

§ 1º O acordo de leniência de que trata o **caput** será proposto pela pessoa jurídica, por seus representantes, na forma de seu estatuto ou contrato social, ou por meio de procurador com poderes específicos para tal ato, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 12.846, de 2013.

§ 2º A proposta do acordo de leniência poderá ser feita até a conclusão do relatório a ser elaborado no PAR.

Art. 31. A proposta de celebração de acordo de leniência poderá ser feita de forma oral ou escrita, oportunidade em que a pessoa jurídica proponente declarará expressamente que foi orientada a respeito de seus direitos, garantias e deveres legais e de que o não atendimento às determinações e solicitações da Controladoria-Geral da União durante a etapa de negociação importará a desistência da proposta.

§ 1º A proposta apresentada receberá tratamento sigiloso e o acesso ao seu conteúdo será restrito aos servidores especificamente designados pela Controladoria-Geral da União para participar da negociação do acordo de leniência, ressalvada a possibilidade de a proponente autorizar a divulgação ou compartilhamento da existência da proposta ou de seu conteúdo, desde que haja anuência da Controladoria-Geral da União.

§ 2º Poderá ser firmado memorando de entendimentos entre a pessoa jurídica proponente e a Controladoria-Geral da União para formalizar a proposta e definir os parâmetros do acordo de leniência.

§ 3º Uma vez proposto o acordo de leniência, a Controladoria-Geral da União poderá requisitar os autos de processos administrativos em curso em outros órgãos ou entidades da administração pública federal relacionados aos fatos objeto do acordo.

Art. 32. A negociação a respeito da proposta do acordo de leniência deverá ser concluída no prazo de cento e oitenta dias, contado da data de apresentação da proposta.

Parágrafo único. A critério da Controladoria-Geral da União, poderá ser prorrogado o prazo estabelecido no **caput**, caso presentes circunstâncias que o exijam.

Art. 33. Não importará em reconhecimento da prática do ato lesivo investigado a proposta de acordo de leniência rejeitada, da qual não se fará qualquer divulgação, ressalvado o disposto no § 1º do art. 31.

Art. 34. A pessoa jurídica proponente poderá desistir da proposta de acordo de leniência a qualquer momento que anteceda a assinatura do referido acordo.

Art. 35. Caso o acordo não venha a ser celebrado, os documentos apresentados durante a negociação serão devolvidos, sem retenção de cópias, à pessoa jurídica proponente e será vedado seu uso para fins de responsabilização, exceto quando a administração pública federal tiver conhecimento deles independentemente da apresentação da proposta do acordo de leniência.

Art. 36. O acordo de leniência estipulará as condições para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo, do qual constarão cláusulas e obrigações que, diante das circunstâncias do caso concreto, repute-se necessárias.

Art. 37. O acordo de leniência conterá, entre outras disposições, cláusulas que versem sobre:

I - o compromisso de cumprimento dos requisitos previstos nos incisos II a V do **caput** do art. 30;

II - a perda dos benefícios pactuados, em caso de descumprimento do acordo;

III - a natureza de título executivo extrajudicial do instrumento do acordo, nos termos do inciso II do **caput** do art. 585 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973; e

IV - a adoção, aplicação ou aperfeiçoamento de programa de integridade, conforme os parâmetros estabelecidos no Capítulo IV.

Art. 38. A Controladoria-Geral da União poderá conduzir e julgar os processos administrativos que apurem infrações administrativas previstas na Lei nº 12.846, de 2013, na Lei nº 8.666, de 1993, e em outras normas de licitações e contratos, cujos fatos tenham sido noticiados por meio do acordo de leniência.

Art. 39. Até a celebração do acordo de leniência pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, a identidade da pessoa jurídica signatária do acordo não será divulgada ao público, ressalvado o disposto no § 1º do art. 31.

Parágrafo único. A Controladoria-Geral da União manterá restrito o acesso aos documentos e informações comercialmente sensíveis da pessoa jurídica signatária do acordo de leniência.

Art. 40. Uma vez cumprido o acordo de leniência pela pessoa jurídica colaboradora, serão declarados em favor da pessoa jurídica signatária, nos termos previamente firmados no acordo, um ou mais dos seguintes efeitos:

I - isenção da publicação extraordinária da decisão administrativa sancionadora;

II - isenção da proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicos e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo Poder Público;

III - redução do valor final da multa aplicável, observado o disposto no art. 23; ou

IV - isenção ou atenuação das sanções administrativas previstas nos art. 86 a art. 88 da Lei nº 8.666, de 1993, ou de outras normas de licitações e contratos.

Parágrafo único. Os efeitos do acordo de leniência serão estendidos às pessoas jurídicas que integrem o mesmo grupo econômico, de fato e de direito, desde que tenham firmado o acordo em conjunto, respeitadas as condições nele estabelecidas.

CAPITULO IV

DO PROGRAMA DE INTEGRIDADE

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo Único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual por sua vez deve garantir o constante aprimoramento e adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade.

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

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

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

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

IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;

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

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

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

VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Na avaliação dos parâmetros de que trata este artigo, serão considerados o porte e especificidades da pessoa jurídica, tais como:

I - a quantidade de funcionários, empregados e colaboradores;

II - a complexidade da hierarquia interna e a quantidade de departamentos, diretorias ou setores;

III - a utilização de agentes intermediários como consultores ou representantes comerciais;

IV - o setor do mercado em que atua;

V - os países em que atua, direta ou indiretamente;

VI - o grau de interação com o setor público e a importância de autorizações, licenças e permissões governamentais em suas operações;

VII - a quantidade e a localização das pessoas jurídicas que integram o grupo econômico;
e

VIII - o fato de ser qualificada como microempresa ou empresa de pequeno porte.

§ 2º A efetividade do programa de integridade em relação ao ato lesivo objeto de apuração será considerada para fins da avaliação de que trata o **caput**.

§ 3º Na avaliação de microempresas e empresas de pequeno porte, serão reduzidas as formalidades dos parâmetros previstos neste artigo, não se exigindo, especificamente, os incisos III, V, IX, X, XIII, XIV e XV do **caput**.

§ 4º Caberá ao Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União expedir orientações, normas e procedimentos complementares referentes à avaliação do programa de integridade de que trata este Capítulo.

§ 5º A redução dos parâmetros de avaliação para as microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o § 3º poderá ser objeto de regulamentação por ato conjunto do Ministro de Estado Chefe da Secretaria da Micro e Pequena Empresa e do Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

CAPÍTULO V

DO CADASTRO NACIONAL DE EMPRESAS INIDÔNEAS E SUSPENSAS E DO CADASTRO NACIONAL DE EMPRESAS PUNIDAS

Art. 43. O Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas - CEIS conterá informações referentes às sanções administrativas impostas a pessoas físicas ou jurídicas que impliquem restrição ao direito de participar de licitações ou de celebrar contratos com a administração pública de qualquer esfera federativa, entre as quais:

I - suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso III do **caput** do art. 87 da Lei nº 8.666, de 1993;

II - declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso IV do **caput** do art. 87 da Lei nº 8.666, de 1993;

III - impedimento de licitar e contratar com União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, conforme disposto no art. 7º da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002;

IV - impedimento de licitar e contratar com a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, conforme disposto no art. 47 da Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011;

V - suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso IV do caput do art. 33 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011; e

VI - declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, conforme disposto no inciso V do caput do art. 33 da Lei nº 12.527, de 2011.

Art. 44. Poderão ser registradas no CEIS outras sanções que impliquem restrição ao direito de participar em licitações ou de celebrar contratos com a administração pública, ainda que não sejam de natureza administrativa.

Art. 45. O Cadastro Nacional de Empresas Punidas - CNEP conterá informações referentes:

I - às sanções impostas com fundamento na Lei nº 12.846, de 2013; e

II - ao descumprimento de acordo de leniência celebrado com fundamento na Lei nº 12.846, de 2013.

Parágrafo único. As informações sobre os acordos de leniência celebrados com fundamento na Lei nº 12.846, de 2013, serão registradas no CNEP após a celebração do acordo, exceto se causar prejuízo às investigações ou ao processo administrativo.

Art. 46. Constarão do CEIS e do CNEP, sem prejuízo de outros a serem estabelecidos pela Controladoria-Geral da União, dados e informações referentes a:

I - nome ou razão social da pessoa física ou jurídica sancionada;

II - número de inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ ou da pessoa física no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

III - tipo de sanção;

IV - fundamentação legal da sanção;

V - número do processo no qual foi fundamentada a sanção;

VI - data de início de vigência do efeito limitador ou impeditivo da sanção ou data de aplicação da sanção;

VII - data final do efeito limitador ou impeditivo da sanção, quando couber;

VIII - nome do órgão ou entidade sancionador; e

IX - valor da multa, quando couber.

Art. 47. A exclusão dos dados e informações constantes do CEIS ou do CNEP se dará:

I - com fim do prazo do efeito limitador ou impeditivo da sanção; ou

II -mediante requerimento da pessoa jurídica interessada, após cumpridos os seguintes requisitos, quando aplicáveis:

- a) publicação da decisão de reabilitação da pessoa jurídica sancionada, nas hipóteses dos incisos II e VI do **caput** do art. 43;
- b) cumprimento integral do acordo de leniência;
- c) reparação do dano causado; ou
- d) quitação da multa aplicada.

Art. 48. O fornecimento dos dados e informações de que tratam os art. 43 a art. 46, pelos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de cada uma das esferas de governo, será disciplinado pela Controladoria-Geral da União.

CAPÍTULO VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 49. As informações referentes ao PAR instaurado no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal serão registradas no sistema de gerenciamento eletrônico de processos administrativos sancionadores mantido pela Controladoria-Geral da União, conforme ato do Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

Art. 50. Os órgãos e as entidades da administração pública, no exercício de suas competências regulatórias, disporão sobre os efeitos da Lei nº 12.846, de 2013, no âmbito das atividades reguladas, inclusive no caso de proposta e celebração de acordo de leniência.

Art. 51. O processamento do PAR não interfere no seguimento regular dos processos administrativos específicos para apuração da ocorrência de danos e prejuízos à administração pública federal resultantes de ato lesivo cometido por pessoa jurídica, com ou sem a participação de agente público.

Art. 52. Caberá ao Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União expedir orientações e procedimentos complementares para a execução deste Decreto.

Art. 53. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 18 de março de 2015; 194º da Independência e 127º da República.