

A Responsabilidade Ética das *Big Four* na Consultoria Tributária para Empresas Envolvidas em Práticas Questionáveis: Um Estudo de Caso da Ambev.

Anderson Leandro Barboza da Silva – Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Paulo Vitor Jordão da Gama Silva – Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Resumo: Este estudo analisa a responsabilidade ética das empresas do grupo Big Four — PwC, Deloitte, KPMG e EY — na prestação de serviços de consultoria tributária a grandes corporações brasileiras, com foco no estudo de caso da AMBEV. Em um contexto de crescente complexidade fiscal e questionamentos sobre a moralidade de práticas de elisão tributária, o estudo investiga como essas firmas influenciam decisões fiscais que, embora legalmente aceitáveis, podem ser eticamente controversas. A pesquisa, de natureza qualitativa, bibliográfica e documental, utilizou também a metodologia de estudo de caso reflexivo para examinar a atuação das consultorias no caso AMBEV, considerada um exemplo emblemático de estratégias tributárias agressivas. As normas ISO 26000 e o Decreto nº 6.029/2007 foram utilizados como referência para comparar os princípios éticos esperados com as práticas observadas. Os resultados demonstram um descompasso entre os valores éticos formalmente recomendados e as condutas praticadas pelas consultorias, evidenciando riscos como conflitos de interesse, omissão de informações e fragilidade na governança. O estudo propõe medidas como a institucionalização de comitês de ética e o fortalecimento da transparência. Conclui-se que uma postura ética consistente é essencial para o equilíbrio do sistema tributário e para a credibilidade das firmas envolvidas.

Palavras-Chave: AMBEV; Big Four; Consultoria tributária; Ética empresarial; Responsabilidade fiscal.

1. Introdução

A atuação das *Big Four* na consultoria tributária para empresas de grande porte no Brasil é um tema que suscita uma série de reflexões críticas e problematizações, especialmente no contexto contemporâneo de crescente complexidade tributária e globalização dos mercados.

Atualmente, *Big Four* são as quatro firmas de grande porte na auditoria e serviços profissionais no mundo: PriceWaterhouseCoopers (PwC), Deloitte, KPMG e Ernst & Young (EY), denominadas *Big Four*. No Brasil, a demanda por serviços de consultoria tributária intensificou-se após a crise econômica desta década, sendo interpretada como uma "solução ao movimento anticíclico da economia", conforme declaração da Deloitte (Soares, 2019).

Alguns estudos no Brasil corroboram a premissa de que as *Big Four* são menos tolerantes à gestão de resultados financeiros do que as pequenas e médias empresas que são suas concorrentes, admitindo assim uma melhor qualidade dos serviços prestados. (Almeida & Almeida, 2007; Martinez, 2008).

Nesse caso, a auditoria das *Big Four* disponibiliza o serviço de consultoria tributária aos seus clientes, oferecendo serviços especializados no campo tributário. (Soares, 2019). Porém, há discussões que remetem à ideia de que empresas que contratam serviços tributários de seus auditores reforçam que a consultoria tributária compromete a independência do auditor, tendo implicações reguladoras. (Santos & Freitas, 2024).

É possível observar que a prática da consultoria nas *Big Four* deve ser pautada por princípios que vão além do mero cumprimento das normas, buscando contribuir para um ambiente de negócios mais justo e equitativo, em consonância com a perspectiva de responsabilidade social corporativa proposta por Carroll (1991), que enfatiza a necessidade de as empresas assumirem obrigações éticas e filantrópicas, além das responsabilidades econômicas e legais.

A linha entre a otimização tributária e a evasão fiscal é, portanto, extremamente tênue, razão pela qual as *Big Four* têm a responsabilidade não apenas de assegurar que suas orientações respeitem a letra da lei, mas também de garantir que estejam alinhadas ao espírito dela. Além disso, é imprescindível que as práticas tributárias sejam compatíveis com os princípios constitucionais da moralidade e da capacidade contributiva, de modo a evitar distorções que, embora legalmente permitidas, possam ser eticamente questionáveis. (Torres, 2010).

Diante do contexto supramencionado tem-se o desdobramento das seguintes perguntas de pesquisa: Qual é a responsabilidade ética das consultorias tributárias das *Big Four* nas operações de planejamento fiscal de grandes empresas no Brasil? De que forma essa atuação impacta a integridade corporativa, à luz do caso AMBEV? Assim, o objetivo deste trabalho é refletir como a ética sob a perspectiva da consultoria tributária realizadas pela *Big Four* impactam as práticas questionáveis nas empresas no Brasil, tais como fraude, elisão fiscal, omissão de informações ou manipulação de registros contábeis e como as empresas podem adotar estratégias e diretrizes para mitigar essa questão, melhorando a qualidade das informações contábeis e fiscais.

Este trabalho se justifica por contribuir com uma reflexão crítica sobre os limites éticos da atuação das *Big Four* na consultoria tributária, especialmente ao assessorar empresas envolvidas em práticas potencialmente questionáveis, como no caso da Ambev. Ao analisar o

impacto das recomendações desses consultores sobre as decisões fiscais e financeiras das empresas, o estudo amplia o debate sobre justiça fiscal e responsabilidade corporativa, destacando a relevância social e acadêmica do tema. Diferentemente de grande parte da literatura existente, que se concentra na independência e ética individual de auditores, este trabalho propõe uma abordagem mais abrangente ao investigar o papel institucional das firmas de consultoria e os efeitos das normas internacionais e decretos sobre sua conduta, preenchendo uma lacuna importante nas discussões atuais sobre ética empresarial.

A relevância deste estudo se dirige a profissionais da área tributária, gestores empresariais, formuladores de políticas públicas e à sociedade em geral. Ele contribui para a compreensão dos limites éticos da atuação das *Big Four* na consultoria tributária, tema central em um cenário que exige cada vez mais transparência e responsabilidade. Ao discutir o impacto dessas práticas na justiça fiscal e na conformidade legal, o trabalho também amplia o debate acadêmico sobre governança corporativa e ética institucional.

Este estudo se delimita à análise da responsabilidade ética das empresas que contratam serviços de consultoria tributária, com foco específico nas chamadas *Big Four*. A pesquisa aborda como princípios da ISO 26000 e do Decreto 6.029/2007 podem ser aplicados à atuação dessas firmas, examinando sua estrutura interna e seu papel na orientação ética de seus clientes. A análise concentra-se no contexto brasileiro e nas implicações estratégicas da ética na consultoria tributária, especialmente em relação às desigualdades competitivas e à promoção de práticas mais transparentes e responsáveis no mercado.

2. Fundamentação teórica

2.1. Consultoria Tributária e as Big Four no Brasil

Atualmente, a consultoria tributária vem se consolidando como uma ferramenta essencial para a gestão estratégica das empresas, especialmente em um cenário marcado por alta complexidade legislativa e frequentes alterações nas normas fiscais. (Oliveira, 2003).

Seu objetivo vai além da conformidade legal, atuando na prevenção de riscos fiscais, na redução da carga tributária e na recuperação de valores pagos indevidamente (Fraga, 2023). Segundo Fraga (2023), "a consultoria tributária tem por objetivo eliminar erros na apuração dos impostos, evitar o pagamento de imposto indevido ou em duplicidade, bem como levar à possibilidade de ressarcimento caso tenham sido pagos impostos indevidos nos últimos cinco anos".

Em um cenário tributário tão complexo, a presença de consultores tributários qualificados se torna um diferencial competitivo significativo para as organizações. Lima et al. (2022) argumenta que a capacidade de adaptação às mudanças na legislação tributária é crucial para a sobrevivência e crescimento das empresas no Brasil.

Como *Big Four*, como já mencionado na introdução, sendo as empresas: Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (EY) e KPMG, que são as maiores empresas de auditoria e consultoria do mundo, com uma atuação global que abrange diversos serviços, incluindo a consultoria tributária. (Gow & Kells, 2018).

A Ernst & Young (EY), considerada a terceira maior *Big Four* possui 400.000 funcionários em todo mundo, possuindo serviços de auditoria, consultoria, estratégia e transações e impostos. Presidida pela Janet Truncale, a organização acredita “que um mundo de negócios melhor é aquele em que o crescimento econômico é sustentável e inclusivo. “Trabalhamos continuamente para melhorar a qualidade de todos os nossos serviços, investindo nas nossas pessoas e na inovação “. (EY,2025).

A Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") está presente em 150 países e possui 460.000 profissionais em todo mundo e possui serviços de auditoria, asseguaração, consultoria e impostos. A empresa é a maior das *Big Four* e atua no brasil desde 1911, com 18 escritórios no País. Presidida por Joseph Ucuzoglu, a empresa acredita que “A ética e a integridade são os alicerces sobre os quais o profissional da Deloitte constrói a sua carreira. São fundamentos que se transformam em atitudes no dia a dia.”. (DCI,2025).

A KPMG opera atualmente em 142 países, com mais de 275.000 sócios e funcionários trabalhando em firmas-membro em todo o mundo. A empresa possui serviços de auditoria, impostos e consultoria. Presidida por John Veihmeyer a empresa visa “criar um mundo melhor para as gerações futuras, alavancando suas habilidades e alcance global para impulsionar o progresso, a prosperidade e a sustentabilidade”. (KPMG,2025).

A PricewaterhouseCoopers (PWC) possui 370.000 funcionários em 149 países ao redor do mundo. Presidida por Mohamed Kande, a PWC acredita “Valorizamos e acreditamos na riqueza que a diversidade de pessoas oferece”. (PwC,2025).

No entanto, mesmo que a atuação dessas *Big Four* no campo tributário seja essencial para o fortalecimento econômico das grandes corporações e sua inserção no mercado internacional, essas empresas levantam questões éticas relevantes, especialmente no que diz respeito à independência e à transparência do trabalho de auditoria. Nesse contexto, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Instrução Normativa nº 308/1999, estabeleceu a obrigatoriedade da rotação dos auditores independentes a cada quatro anos para empresas de capital aberto, como forma de mitigar conflitos de interesse e garantir maior confiabilidade nos pareceres emitidos (Reis, 2019).

Nesse aspecto, pressupõe que essas empresas detêm uma grande concentração de clientes no cenário nacional e internacional, o que torna essencial as boas práticas éticas visando a boa performance das empresas no Brasil. (Caldasso & Silva,2020).

De acordo com Sunder (1997), a habilidade no domínio da auditoria encontra-se intrinsecamente ligada à autonomia dos auditores externos. O autor sugere que as grandes firmas de auditoria, conhecidas como *Big Four*, desfrutam de um nível de independência superior em comparação às demais empresas, uma vez que seu tamanho reduz a influência que a potencial perda de um cliente pode exercer sobre sua atuação.

A prestação simultânea de serviços de auditoria e de consultoria tributária pelas firmas de auditoria, especialmente pelas *Big Four*, pode resultar em conflitos de interesses que comprometem a imparcialidade e a credibilidade dos trabalhos de auditoria. Conforme Riguetto e Silva (2021), ainda que haja políticas corporativas voltadas à prevenção desses conflitos, a presença de vínculos comerciais entre auditor e auditado pode enfraquecer a independência do auditor e afetar a transparência dos processos.

Além disso, a ética é um elemento indispensável para garantir que as relações entre o fisco e o sujeito passivo não seja apenas um formalismo jurídico, sendo algo que promove um ambiente de transparência e respeito mútuo, fundamental para a construção de uma sociedade justa e responsável (França & Castro, 2020).

A prática incessante por lucros pode criar um ambiente onde práticas antiéticas se tornam comuns, especialmente entre os novos profissionais que se adaptam a essa cultura".

Nesse cenário, a ética deixa de ser um valor fundamental e passa a ocupar um lugar de afirmação sobre a pressão por resultados rápidos e a normalização de práticas eticamente questionáveis é corroborada por diversos autores. Segundo Kirchhof (2020), "a busca pelo secundário diante das exigências de metas e desempenho.

No contexto organizacional, essa cultura voltada para resultados a qualquer custo pode minar valores éticos essenciais. Além disso, as práticas contábeis devem estar embasadas em princípios que vão além da conformidade formal com a legislação, considerando também os aspectos morais e sociais da tributação (Ludícibus, 2009).

Por outro lado, as *Big Four* exercem papel determinante na difusão de normas éticas e no desenvolvimento de práticas contábeis alinhadas com padrões internacionais. Conforme afirma Almeida, Fontes e Colauto (2010), essas empresas atuam como formadoras de opinião técnica e ética, contribuindo ativamente para o desenvolvimento de uma cultura profissional voltada à integridade e à responsabilidade.

2.2. ISO 26000, Decreto 6.029/07 os Impactos no Mundo Tributário.

O termo ética, originado do grego *éthos*, refere-se ao modo de ser e ao conjunto de valores que orientam o comportamento humano, guiando ações individuais e coletivas na busca pelo bem comum (Cortina, 2005). No contexto empresarial, representa o compromisso da organização com práticas responsáveis, que vão além da legalidade e visam o bem coletivo (Barros Filho & Seleme, 2011). A moral é o fator principal da ética, sendo que ela faz parte de alguns costumes, como amor, solidariedade, paz e outros aspectos que estão relacionados à moral. (Egg, 2012)

Nesse contexto, destaca-se a ISO 26000, norma criada em 2010 pela *International Organization for Standardization* (ISO), com o objetivo de orientar as organizações na adoção de práticas sustentáveis e socialmente responsáveis, especialmente no que diz respeito à conduta ética. (Associação Brasileira de Normas Técnicas, 2010). Esta orientação ética, segundo Ward (2011), trabalha em várias normas que envolvem segurança pública, política, nanotecnologia, saúde e carbono, o qual levou 5 anos para o seu desenvolvimento.

No contexto das *Big Four* a aplicação dos princípios da ISO 26000 pode ser crucial para garantir que suas operações na consultoria tributária sejam conduzidas de maneira ética e responsável, corroborando com o pensamento de Kirchhof (2020), que defende que ética fiscal e direito tributário andam juntos. Por outro lado, os contribuintes devem cumprir sua obrigação de pagar tributos; já o Estado tem o dever de gerir esses recursos com responsabilidade e transparência, sempre buscando o interesse público (Torres, 2010).

De acordo com Ludícibus (2009), a pressão por desempenho e competitividade no mercado pode levar a práticas que comprometem a ética e a qualidade da informação contábil, colocando

em risco a confiança dos usuários. Esse dilema ético é exacerbado em contextos em que a transparência e a responsabilidade são fundamentais para a manutenção da confiança pública. Marion (2012) também destaca que a contabilidade, como função social, deve priorizar a veracidade das informações, promovendo decisões organizacionais alinhadas ao bem comum.

Portanto, a adoção dos princípios da ISO 26000 pelas *Big Four* não deve ser vista apenas como uma exigência formal de conformidade, mas sim como uma estratégia fundamental para assegurar que suas práticas empresariais estejam alinhadas com os valores éticos e sociais demandados pela sociedade contemporânea. (Ward,2011).

A omissão deliberada de informações relevantes e a falta de independência entre auditoria e consultoria demonstraram o potencial destrutivo de conflitos de interesse mal geridos (Reinstein & Mcmillan, 2004).

Sob esse viés, as políticas de ética pública implementadas pelo governo federal podem contribuir com as práticas das empresas do setor privado. Portanto, é importante destacar que o Decreto nº 6.029/2007, embora direcionado à Administração Pública Federal, pode oferecer subsídios relevantes para reflexões sobre a governança ética nas organizações privadas, especialmente nas consultorias tributárias aplicadas em empresas de grande porte no Brasil (Brasil, 2007).

Tal decreto foi instituído como resposta à recomendação do Comitê de Peritos do Mecanismo de Avaliação da Convenção Interamericana contra a Corrupção, promovido pela Organização dos Estados Americanos (OEA) em 2006 (Emerenciano, 2014).

Além disso, a gestão da ética no Poder Executivo Federal está organizada como um sistema normatizado, em linhas gerais, pelo Decreto nº 1.171/94, que aprovou o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal; pelo Decreto nº 6.029/2007, que instituiu o Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal.

Outrossim, a Resolução nº 10/08/CEP-PR estabeleceu as normas de funcionamento e de rito processual para as Comissões de Ética instituídas pelo Decreto nº 1.171/94, e disciplinadas pelo Decreto nº 6.029/07 (Oliveira et al., 2021).

Dando continuidade ao que foi exposto sobre a relevância do Decreto nº 6.029/2007 no contexto da ética pública e sua possível adaptação ao setor privado, é necessário aprofundar a análise dos dispositivos legais que compõem o referido decreto, especialmente os artigos 5º, 6º e 7º, e como estes podem influenciar práticas éticas no campo das consultorias tributárias no Brasil. (Brasil,2007).

Comparato (2006) argumenta que a moralidade empresarial só se concretiza quando há mecanismos institucionais que asseguram a coerência entre discurso e prática. Nesse mesmo sentido, Barros Filho e Seleme (2011) defendem que a gestão da ética deve ser tratada com seriedade organizacional, pois influencia diretamente a reputação e a sustentabilidade empresarial.

Já o artigo 7º do Decreto elenca as competências das comissões, entre elas, orientar e aconselhar sobre condutas éticas e apurar casos de desvios (Brasil, 2007). Outrossim, esse modelo propositivo e educativo de atuação ética, centrado na prevenção, pode servir de inspiração para

que empresas privadas estabeleçam núcleos internos de aconselhamento ético e canais seguros de denúncia.

Silva (2020) salienta que o fortalecimento de práticas de escuta ativa e de aconselhamento ético interno diminui riscos de imagem e promove uma cultura de integridade. Estudos acadêmicos corroboram essa percepção ao apontar que a institucionalização da ética organizacional no setor privado tem impactos diretos sobre o desempenho, reputação e sustentabilidade das empresas (Barros Filho & Seleme, 2011). Diante do exposto, percebe-se que a responsabilidade fiscal das *Big Four* no Brasil está diretamente relacionada à adoção rigorosa de princípios éticos e à implementação de sistemas de governança que assegurem transparência, integridade e compromisso social.

2.3. Estudo de Caso: AMBEV e as Práticas Questionáveis nas Empresas.

A AMBEV, recentemente acusada pela Associação Brasileira da Indústria da Cerveja (CervBrasil) por falta de transparência ética — ainda sem provas conclusivas —, serve como ponto de partida para refletir sobre como a atuação das consultorias tributárias, especialmente as *Big Four*, pode impactar o cenário tributário nacional (CervBrasil, s.d.). Como destacam Andrade e Rossetti (2011), a estratégia de fusões e aquisições foi essencial para a consolidação da AMBEV no mercado, mas seu crescimento acelerado também a sujeita a maior escrutínio ético.

Segundo Lima et al. (2022), a empresa adota um modelo de gestão austero, baseado em metas agressivas e rígido controle de custos. Com operações em 16 países e ampla rede de distribuição no Brasil (AMBEV, s.d.), a companhia figura entre as líderes do setor. Silva (2010) ressalta que a eficiência logística é um fator decisivo nesse ramo. Bezerra, Lima e Oliveira (2021) indicam que a AMBEV utiliza seu discurso de responsabilidade social como estratégia de marketing institucional e reforço de reputação.

Fundada por Jorge Paulo Lemann, Marcel Telles e Carlos Sicupira, a empresa segue uma lógica de metas financeiras bem definidas (Lima et al., 2022), o que pode gerar conflitos com princípios éticos, especialmente na área fiscal. A busca por eficiência pode resultar no uso de planejamentos tributários agressivos, muitas vezes elaborados por grandes firmas de consultoria, explorando lacunas legais.

A acusação da CervBrasil aponta a suposta manipulação de créditos tributários em refrigerantes, com impacto estimado de R\$ 30 bilhões desde 2017. A própria CervBrasil, criada em 2012, busca representar as grandes cervejarias e fortalecer o discurso de responsabilidade socioambiental (Favarin et al., 2017). A campanha “Cerveja com Moderação”, por exemplo, tenta deslocar o foco da responsabilidade social das empresas para o comportamento individual do consumidor.

A linha entre elisão e evasão fiscal é tênue (Silva, 2010). Práticas formalmente legais podem ser eticamente questionáveis se distorcem ou ocultam informações relevantes. O planejamento tributário abusivo fere o princípio da capacidade contributiva (Torres, 2017), ampliando desigualdades entre grandes corporações e pequenas empresas. Martins (2012) reforça que a contabilidade deve estar a serviço da verdade; seu uso para manipulação compromete sua função social.

A atuação das consultorias — especialmente das *Big Four* — é central nesse debate. A elisão fiscal, embora legal, quando sistemática, distorce o espírito da norma (QUARESMA, 2016) e reforça desigualdades, como mostra Zucman (2015), ao deslocar lucros para paraísos fiscais. Estratégias como preços de transferência e contratos entre subsidiárias comprometem a justiça fiscal e a arrecadação, prejudicando a equidade no sistema tributário.

Nabais (2010) defende que a ética tributária deve guiar a interpretação das normas, indo além da legalidade formal. As *Big Four*, ao elaborarem planejamentos agressivos, assumem responsabilidade ética pelos impactos de suas orientações. Sua posição privilegiada no mercado demanda padrões elevados de lisura (Oliveira, 2019), e a não separação clara entre auditoria e consultoria gera conflitos de interesse (Almeida et al., 2010).

No Brasil, o mercado de auditoria é altamente concentrado, o que torna a adoção de mecanismos internos de ética, como comitês independentes e canais de denúncia, ainda mais urgente (Farah et al., 2019). A ISO 26000 e o Decreto nº 6.029/2007 oferecem diretrizes relevantes, mesmo sendo voltados inicialmente ao setor público. O decreto, por exemplo, reforça a necessidade de comissões de ética independentes e eficazes (Brasil, 2007).

A ética empresarial, nesse contexto, deve ser vista como parte da responsabilidade social corporativa. Carroll (1991) e Wood (1991) defendem que a dimensão ética é fundamental para a legitimidade das ações empresariais. Se as consultorias privilegiam apenas a eficiência fiscal, em detrimento da justiça tributária, tornam-se corresponsáveis por distorções socialmente danosas (Banerjee, 2008). Isso inclui o uso abusivo da licitude (Torres, 2017; Amaro, 2013), que desconsidera princípios como isonomia e transparência.

Para Marion (2012) e Iudícibus (2009), o contador deve atuar com responsabilidade social e compromisso com a realidade econômica. A criação de estruturas artificiais compromete não só a ética, mas a credibilidade do sistema tributário. Como enfatiza Martins (2012), a confiança pública depende da integridade da informação contábil, o que impacta diretamente a governança corporativa e a eficiência dos mercados (Bushman & Landsman, 2010).

A experiência do caso Enron, envolvendo a Arthur Andersen, ilustra os riscos da ausência de barreiras éticas entre auditoria e consultoria (Coffee JR., 2006; Healy & Palepu, 2003; Gow & Kells, 2018). No Brasil, apesar das normas existentes, faltam estruturas robustas de governança ética nas grandes consultorias. A adoção da ISO 26000 e do Decreto nº 6.029/2007, conforme Silva e Araújo (2019) e Emerenciano (2014), pode fortalecer a ética institucional, promovendo engajamento com stakeholders e maior transparência.

Banerjee (2008) alerta para o risco de instrumentalização da ética como marketing, sem mudança real nas práticas corporativas. A AMBEV, por exemplo, apesar de seu discurso ético, é alvo de críticas por estratégias fiscais agressivas. Para Emerenciano (2014), a ética deve ser eixo estruturante da governança, não apenas discurso. A aplicação de normas éticas no setor privado é fundamental para empresas de grande porte, como a AMBEV, que influenciam significativamente o ambiente institucional brasileiro.

3. Método de pesquisa

A metodologia empregada neste artigo foi a bibliográfica, qualitativa e com ênfase em um estudo de caso. De acordo com Gil (2017), a pesquisa qualitativa é apropriada quando se

pretende analisar fenômenos mais complexos e subjetivos, nos quais a interpretação dos dados é essencial para a compreensão do contexto investigado. Diferentemente da pesquisa quantitativa, que prioriza a mensuração e a generalização, a pesquisa qualitativa privilegia a descrição detalhada e a compreensão do processo (GIL,2017).

O autor também destaca que "O método qualitativo valoriza a riqueza dos dados narrativos, favorecendo a compreensão do contexto e das experiências dos participantes.". (GIL,2008).

A bibliografia foi usada como base de argumento de autoridade para se chegar as reflexões conclusões acerca do tema ética nas Big Four e como isso impacta o cenário tributário. Segundo Andrade (2010, p. 25), a pesquisa bibliográfica é uma etapa essencial na vida acadêmica, sendo o ponto de partida para praticamente todas as atividades desenvolvidas durante a graduação. Mesmo quando um trabalho envolve pesquisa de campo ou em laboratório, é indispensável que se realize antes uma pesquisa teórica.

Também foi feita uma pesquisa documental, analisando leis, decretos e documentos oficiais que ajudam a entender melhor como funcionam as regras sobre conduta ética e responsabilidade tributária. Um exemplo disso é o Decreto nº 6.029/2007, que trata da ética no serviço público, e a ABNT NBR ISO 26000, que orienta as empresas sobre responsabilidade social (ABNT, 2010). Essas fontes ajudaram a relacionar a teoria com a prática observada no estudo.

Além disso, foi realizado um estudo de caso de modo reflexivo, focado na empresa AMBEV, que apareceu em várias reportagens e denúncias, sendo acusada de estratégias tributárias polêmicas. Essa escolha ajudou a entender melhor como essas práticas acontecem na realidade, especialmente com a participação de grandes consultorias como a PwC.

Segundo Yin (2005), o estudo de caso é importante porque permite analisar com mais detalhes e no contexto real situações complexas que ocorrem nas organizações. Para Stake (1995), essa metodologia possibilita captar as múltiplas dimensões de um fenômeno, permitindo uma compreensão rica e contextualizada do objeto estudado. No caso deste trabalho, a combinação entre pesquisa qualitativa, bibliográfica, documental e estudo de caso se mostrou apropriada para compreender as implicações éticas da atuação das Big Four no Brasil.

4. Resultados e Discussões

A transição do modelo da ISO 26000 e do decreto 6.029/07 implica em desdobramentos positivos para as empresas em geral que são atendidas pelas Big Four. A obra de Emerenciano (2014) nos remete a ideia de que não adianta ter um código de ética bonito na legislação interna das empresas se ele não for colocado em prática no dia a dia da empresa.

Outrossim, o que se vê na atuação das Big Four é um distanciamento desses valores. Torres (2010) explica que o direito tributário deve seguir princípios constitucionais, como justiça e moralidade, mas muitas consultorias focam apenas na legalidade, ignorando esses valores mais amplos. No caso da AMBEV, as consultorias parecem ter agido dentro da lei, mas de forma questionável do ponto de vista ético, ao ajudar a empresa a obter créditos fiscais duvidosos. Isso prejudica o Estado e, por consequência, a sociedade, que depende desses recursos.

A tabela 1 mostra um quadro comparativo da ISO 26000 e do decreto 6.029/07 com o que se vê nas políticas adotadas pelas Big Four a luz do estudo de caso reflexivo da AMBEV.

Tabela 1 – Comparativo entre o que preveem as normas éticas (ISO 26000 e Decreto 6.029/07) e o comportamento prático das *Big Four*.

Critério Avaliado	ISO 26000 / Decreto 6.029/07	Evidências práticas das <i>Big Four</i> (caso AMBEV)
Transparência	Abertura de informações relevantes e claras aos usuários da informação contábil-fiscal	Falta de clareza sobre as orientações dadas à AMBEV.
Responsabilidade Social	Incentiva impacto positivo na sociedade.	Foco na elisão fiscal, com prejuízo para o Estado.
Comportamento ético	Integridade, honestidade e prevenção de corrupção.	Envolvimento em planejamentos tributários questionáveis.
Comprometimento com a legalidade e moralidade	Deve ir além da lei, visando a justiça fiscal.	Legalidade aparente, mas sem compromisso ético evidente.

Fonte: Elaborado pelos Autores.

É possível perceber que existe uma grande diferença entre o que as normas éticas recomendam e o que as consultorias realmente fazem. De acordo com o jornal O Estado de São Paulo, a Receita Federal questionou a Ambev por supostas estratégias de planejamento tributário envolvendo o pagamento de juros sobre capital próprio, levando a autuações bilionárias com base em interpretações da legislação do Imposto de Renda e da CSLL (Estadão, 2022). Tal situação demonstra como estruturas aparentemente legais podem ser usadas de forma a driblar o fisco, contrariando os valores de justiça fiscal e equidade, e como uma empresa grande como a AMBEV tem questões graves de responsabilidade ética a serem analisadas.

Dessa forma, Santos et al. (2024) preconizam a ideia de que, para que uma empresa seja, de fato, ética, é preciso que os valores estejam inseridos na sua cultura, missão e estrutura decisória, e não apenas em documentos formais. Isso significa que a simples existência de diretrizes não garante sua efetividade, sobretudo quando não há compromisso prático com sua implementação.

O segundo quadro traz uma análise dos principais riscos que existem quando as consultorias tributárias não seguem uma conduta ética adequada. Entre os riscos mais graves estão a omissão de informações relevantes, o uso de estratégias abusivas de elisão fiscal e a falta de independência entre os serviços de auditoria e consultoria.

Tudo isso pode gerar consequências sérias, tanto para a empresa cliente quanto para a própria consultoria. Esse quadro concorda com a afirmação de Almeida, Fontes e Colauto (2010), o qual os autores explicam que a independência do auditor é essencial para que os relatórios sejam confiáveis.

Dessa forma, se uma mesma empresa presta consultoria e auditoria para o mesmo cliente, como é comum nas Big Four, pode haver conflito de interesses. Riguetto e Silva (2021) também apontam que isso enfraquece a credibilidade do sistema contábil.

Já Whitaker (2017), afirma que o código de ética só é eficaz quando está alinhado a ações institucionais concretas, com incentivo à denúncia, canal de escuta ativa e presença de comissões deliberativas comprometidas com a prevenção.

A tabela 2 faz uma análise dos riscos relacionados à responsabilidade ética, tendo como delimitação a prestação de consultoria tributária pelas empresas denominadas Big Four, tendo por base os fatos apresentados nesta presente obra.

Tabela 2 – Riscos éticos e responsabilidades envolvidas na consultoria tributária prestada pelas *Big Four*.

Elemento de Risco	Possível Consequência	Responsável Direto	Responsabilidade Ética Esperada
Omissão de informações relevantes	Sonegação indireta e impacto na arrecadação	Empresa cliente e consultoria	Prestador deve alertar sobre riscos éticos e legais.
Planejamento tributário agressivo	Danos à imagem institucional	Consultoria tributária	Avaliar impacto além da legalidade.
Falta de independência entre auditoria e consultoria	Conflito de interesses	Firma de auditoria	Separar funções para evitar comprometer a imparcialidade.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesse sentido, fica claro que a atuação das consultorias tributárias pode comprometer a confiança do público, principalmente quando não há separação entre auditoria e consultoria.

Santos et al. (2024) também alertam para o "mal banal" dentro das organizações, ou seja, práticas antiéticas que se tornam comuns e até aceitas quando não são controladas por mecanismos internos de governança. Isso mostra que a ética precisa ser tratada como algo essencial nas decisões dessas empresas de consultoria e auditoria.

Um exemplo recente é o caso da PwC, citada em reportagem do portal Metrôpoles como alvo de ações judiciais movidas por grandes empresas que buscam indenizações bilionárias. (Metrôpoles,2023). Os processos alegam prejuízos causados por pareceres tributários que hoje são contestados pela Receita Federal. A PwC afirma ser vítima de uma “onda de processos movidos por escritórios de advocacia” (Metrôpoles,2023)

Ou seja, mais do que cumprir regras técnicas, é preciso agir com responsabilidade, pensando também nas consequências para a sociedade.

A tabela 3 apresenta algumas propostas que poderiam melhorar o comportamento ético das consultorias tributárias, principalmente das Big Four. São sugestões práticas, como criar comissões de ética internas, publicar relatórios de transparência e incluir treinamentos sobre ética nos programas de capacitação dos consultores.

Barros Filho e Seleme (2011) também afirma que quando uma empresa coloca a ética como parte central da sua estratégia, ela não só evita problemas legais, como também conquista mais confiança do público, incluindo clientes, investidores e órgãos reguladores.

Kirchhof (2020) também destaca que a ética fiscal precisa fazer parte da cultura da empresa de forma contínua, e não apenas como resposta a pressões externas ou escândalos.

Quando isso acontece, há maior equilíbrio na relação entre o setor privado e o Estado, e todos se beneficiam — inclusive a própria empresa, que passa a atuar com mais previsibilidade e segurança jurídica.

Por outro lado, a adoção da ISO 26000 aparece como um passo importante nesse sentido. A orientação internacional ajuda as empresas a alinharem seus objetivos econômicos com valores sociais e ambientais, mostrando que é possível crescer com responsabilidade.

Por isso, é fundamental que as consultorias adotem uma postura ética consistente, transparente e voltada para o bem comum, contribuindo para um sistema tributário mais justo e confiável.

Tabela 3 – Propostas para melhoria da conduta ética nas consultorias tributárias das *Big Four*.

Dimensão	Proposta de Ação	Justificativa	Responsáveis pela Implementação
Ética Profissional	Adoção formal da ISO 26000 e comissões internas de ética	Promove alinhamento com princípios universais de governança	Diretoria das <i>Big Four</i> ou sócio
Governança e Transparência	Criação de relatórios de transparência fiscal e ética para o público	Incentiva prestação de contas e confiança institucional	Setor de compliance
Responsabilidade Social	Inclusão de ética tributária no treinamento de consultores	Reduz o risco de condutas antiéticas e fortalece a prevenção	RH e liderança técnica

Fonte: Elaborado pelos autores.

As propostas reunidas na tabela 3 mostram que é possível melhorar a atuação das consultorias a partir de ações simples, como investir em treinamentos, criar comissões de ética e adotar normas como a ISO 26000. Essas medidas se tornam ainda mais relevantes à luz da análise de Fraga (2023), que destaca que a consultoria tributária moderna vai além do mero cumprimento da legislação fiscal, assumindo papel estratégico e contínuo na saúde financeira e reputacional das empresas.

Logo, ações éticas não devem ser vistas como custo, mas como investimento em sustentabilidade organizacional. Com isso, essas empresas podem ter uma postura mais transparente e responsável. Dessa forma, além de evitar problemas, também ajudam a construir um sistema mais justo e equilibrado para todos.

5. Conclusões

Este trabalho teve como objetivo analisar a responsabilidade ética das empresas do grupo Big Four na prestação de serviços de consultoria tributária, com foco no contexto brasileiro e no estudo de caso da AMBEV. Ao longo da pesquisa, evidenciou-se que essas consultorias exercem influência significativa nas decisões fiscais de grandes empresas, o que amplia seu grau de responsabilidade ética e social diante da sociedade e do Estado.

Ficou claro que, embora muitas estratégias adotadas estejam tecnicamente dentro da legalidade, há um distanciamento considerável dos princípios de justiça fiscal, equidade e moralidade pública. A análise do caso AMBEV revelou que práticas como a elisão fiscal e a utilização de estruturas artificiais podem comprometer a arrecadação, gerar desequilíbrios concorrenciais e fragilizar a confiança nas instituições contábeis e fiscais.

As normas ISO 26000 e o Decreto nº 6.029/2007 mostraram-se relevantes ao oferecer diretrizes que podem ser adaptadas ao setor privado, promovendo uma cultura organizacional mais ética, transparente e responsável. A criação de comissões internas, a promoção de canais de denúncia e a formação contínua em ética aparecem como caminhos eficazes para fortalecer a governança das consultorias tributárias.

Neste cenário, a ética não deve ser tratada como um acessório ou resposta reativa a escândalos, mas como um eixo central das práticas corporativas. A conduta das Big Four deve ultrapassar os limites da legalidade formal e estar alinhada com valores que priorizem o interesse público, a responsabilidade fiscal e a integridade institucional.

Como sugestão para pesquisas futuras, propõe-se a ampliação da análise para outros setores econômicos além do de bebidas, bem como a comparação entre a atuação ética das Big Four em diferentes países. Estudos empíricos que investiguem a percepção de auditores, consultores e reguladores sobre os limites éticos da consultoria tributária também podem oferecer subsídios valiosos para o desenvolvimento de políticas públicas e aprimoramento das normas de governança no setor.

Referências

- ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. (2010). *NBR ISO 26000: Diretrizes sobre responsabilidade social*. Rio de Janeiro.
- Almeida, J. E., & Almeida, F. R. (2007). *Gestão de resultados e independência do auditor*. São Paulo: Atlas.
- Almeida, L., Fontes, D., & Colauto, R. D. (2010). Conflito de interesses e independência na prestação de serviços de auditoria e consultoria pelas firmas do tipo Big Four no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 9–24.

- Amaro, L. (2013). *Direito tributário brasileiro* (18ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Andrade, A., & Rossetti, J. P. (2011). *Fusões e aquisições: Criação de valor nas operações de reestruturação empresarial* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Ambev. (2025). *Quem somos*. Recuperado em 14 de junho de 2025, de <https://www.ambev.com.br>
- Banerjee, S. B. (2008). Responsabilidade social corporativa: o bom, o mau e o feio. *Sociologia Crítica*, 34(1), 51–79.
- Barros Filho, C. de, & Seleme, R. (2011). *Ética empresarial: a gestão da ética na empresa* (2ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Bezerra, F. C., Lima, F. S. de, Oliveira, J. R., & Oliveira, F. C. (2021). *Governança e transparência nas grandes empresas brasileiras*. São Paulo: Atlas.
- Brasil. (2007, 2 de fevereiro). Decreto nº 6.029, de 1º de fevereiro de 2007: institui sistema de gestão da ética do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Seção 1.
- Bushman, R. M., & Landsman, W. R. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: a critical review of the arguments. *Accounting and Business Research*, 40(3), 259–273.
- Caldasso, R., & Silva, M. L. (2020). Consultoria tributária no Brasil: desafios éticos e concentração de mercado. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 49(3).
- Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39–48.
- CervBrasil – Associação Brasileira da Indústria da Cerveja. (s.d.). Recuperado em 16 de julho de 2025, de <http://www.cervBrasil.org.br>
- Coffee Jr., J. C. (2006). *Gatekeepers: The professions and corporate governance*. Oxford: Oxford University Press.
- Cortina, A. (2005). *Ética mínima: uma introdução à filosofia prática* (5ª ed.). São Paulo: Martins Fontes.
- Deloitte. (2025). *Propósito e valores*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de https://www.deloitte.com/global/en/about/story/purpose-values.html?icid=top_purpose-values
- Egg, R. F. R. (2012). *Ética nas organizações*. Curitiba: IESDE.
- Emerenciano, R. L. M. de A. (2014). Histórico, bases normativas, funcionamento e desafios do Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal no Brasil. *Revista do Serviço Público*, 65(1), 49–70.
- Ernst & Young (EY). (2025). *Sobre nós – Nosso propósito*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de https://www.ey.com/en_gl/about-us#our-purpose
- Farah, J. E., Martins, R. F., & Machado, M. A. V. (2019). O mercado de auditoria independente no Brasil: uma análise da concentração e especialização das firmas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 30(80), 206–220.

- Favarin, J. P., Mendes, M. A. P. V., & Dezan, B. (2017). Planejamento tributário entre o lícito e o ilícito: os limites da elisão fiscal. *Revista de Direito Tributário Atual*, (41), 149–174.
- Fraga, T. L. (2023). *Consultoria tributária: uma abordagem prática e teórica para a gestão fiscal*. São Paulo: Saraiva.
- França, F. G., & Castro, J. H. (2020). Ética e transparência na relação fisco-contribuinte. *Revista Contábil & Finanças*, 31(2), 89–103.
- Gil, A. C. (2017). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Gow, I. D., & Kells, A. M. (2018). *Os quatro grandes: o passado curioso e o futuro perigoso do monopólio contábil global*. Nova York: Berrett-Koehler Publishers.
- Healy, P. M., & Palepu, K. (2003). The fall of Enron. *Jornal de Perspectivas Econômicas*, 17(2), 3–26.
- Kirchhof, P. (2020). *Justiça da ética fiscal: elementos para uma cultura do imposto*. São Paulo: Quartier Latin.
- KPMG Internacional. (2025). *Sobre a KPMG*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de <https://kpmg.com/xx/en/about.html>
- Lima, M. L., Buttini, J., & Maximiano, A. (2022). *Administração: princípios e tendências*. São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C. (2012). *Contabilidade Empresarial* (17ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Martinez, A. L. (2008). *Auditoria e Evidenciação Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2012). A contabilidade e a verdade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), 1–10.
- Metrópoles. (2023). *Gigante de auditoria diz ser vítima de ação por grandes indenizações*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de <https://www.metropoles.com/colunas/guilherme-amado/gigante-de-auditoria-diz-ser-vitima-de-acao-por-grandes-indenizacoes>
- O Estado de São Paulo. (2022). *Ambev é questionada pela Receita Federal sobre pagamento de imposto de renda*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de <https://www.estadao.com.br/economia/ambev-receita-federal-questionamento-imposto-de-renda/>
- Oliveira, A. F. (2019). A ética na administração tributária: uma análise à luz da moral tributária e da justiça fiscal. *Revista de Direito Tributário Atual*, 45, 65–89.
- Oliveira, D. P. R. (2003). *Consultoria empresarial: uma abordagem prática* (12ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, F. C., Oliveira, F. S., & Oliveira, J. R. (2021). *Governança e transparência nas grandes empresas brasileiras*. São Paulo: Atlas.
- PwC Brasil. (2025). *Nosso propósito e valores*. Recuperado em 16 de julho de 2025, de <https://www.pwc.com.br/pt/quem-somos/nosso-proposito-valores.html>

- Quaresma, L. (2016). Elisão e evasão fiscal: fronteiras jurídicas da economia tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, 35, 93–112.
- Reinstein, A., & McMillan, J. J. (2004). O desastre da Enron: mais do que uma tempestade perfeita. *Perspectivas Críticas em Contabilidade*, 15(6-7), 955–970.
- Reis, J. L. (2019). Os benefícios da auditoria das Big Four no processo de internacionalização das empresas brasileiras. In *Anais do 2º Encontro de Gestão e Tecnologia – ENGETEC* (pp. 1–12). São Paulo: Fatec Zona Leste.
- Rigueto, A., & Silva, A. H. C. (2021). Conflitos de interesses na contratação dos serviços extra-auditoria prestados por firmas de auditoria: as políticas corporativas anticonflito adotadas no Brasil são adequadas? *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15(44), 1–20.
- Santos, L. P. G., & Freitas, S. C. (2024). Os serviços tributários prestados pelo auditor e a qualidade do accrual tributário no Brasil. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 36(97), 123–140.
- Silva, A. M. (2010). Planejamento tributário e responsabilidade fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 55–70.
- Soares, P. A. (2019). *Consultoria tributária das firmas de auditoria como fator de influência no nível de tax avoidance das companhias abertas brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Bahia, Salvador.
- Stake, R. E. (1995). *A arte da investigação com estudo de caso* (Tradução livre). Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Sunder, S. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Torres, H. T. (2010). *Direito tributário e ética fiscal*. São Paulo: Malheiros.
- Ward, H. (2011). The ISO 26000 international guidance standard on social responsibility: implications for public policy and transnational democracy. *Theoretical Inquiries in Law*, 12(2), 665–703.
- Wood, D. J. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*, 16(4), 691–718.
- Whitaker, F. (2017). Código de ética empresarial: instrumento de gestão e cultura. *Educação, Gestão e Sociedade*.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zucman, G. (2015). *A riqueza escondida das nações: investigando os paraísos fiscais*. São Paulo: Autonomia Literária.