UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

HÉLIO DANIEL DE FAVERE BAPTISTA

O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COMO INDUTOR DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

MARÍLIA

2023

HÉLIO DANIEL DE FAVERE BAPTISTA

O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COMO INDUTOR DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Tese apresentada ao Programa de pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito, sob orientação do Prof. Dr. Emerson Ademir Borges de Oliveira.

MARÍLIA

2023

Baptista, Hélio Daniel de Favare
B222c O compliance tributário como indutor de um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico / Hélio Daniel de Favare Baptista. - Marília: UNIMAR, 2023.

170f.

Tese (Doutorado em Direito – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) – Universidade de Marília, Marília, 2023.
Orientação: Prof. Dr. Emerson A. Borges de Oliveira

1. Compliance Tributário 2. Desenvolvimento 3. Solidariedade Social I. Baptista, Hélio Daniel de Favare

CDD – 341.39

HÉLIO DANIEL DE FAVERE BAPTISTA

O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COMO INDUTOR DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Tese apresentada ao Programa de pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito, sob orientação do Prof. Dr. Emerson Ademir Borges de Oliveira.

Aprovado em:_____de _____de 2023.

Membros da Banca Examinadora

_____

Professor Dr. Emerson Borges de Oliveira – Orientador

_____

Professor Dr. Daniel Barile da Silveira – UNIMAR

_____

Professor Dr. Elias Marques de Medeiros Neto – UNIMAR

_____

Dr. Pedro Augusto Simões da Conceição - Externo

_____

Drª. Lidiana Costa de Sousa Trovão– Externo

Dedico esse trabalho à minha esposa Tatiane Guedes Cavallo Baptista, ao meu filho Arthur Guedes Baptista, aos meus pais, ao meu irmão, cunhada e sobrinhas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, aos meus familiares, minha esposa, filho, ao meu orientador Prof. Emerson Ademir Borges de Oliveira e, em especial, ao Professor José Gonzaga da Silva Neto, sem os quais não teria concluído esse trabalho e realizado esse sonho.

O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COMO INDUTOR DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Resumo: O compliance tributário tem se tornado um tema cada vez mais relevante no contexto empresarial nos dias atuais. Em meio a uma sociedade em constante evolução e com uma maior preocupação com a sustentabilidade social e econômica, as empresas necessitam assumir um papel de responsabilidade perante a sua comunidade e contribuir para o desenvolvimento econômico do país. Diante dessa realidade, o objetivo deste trabalho é discutir como o compliance tributário pode ser um importante indutor de um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico, sendo não mais um ideal, mas ponto importante na sobrevivência das organizações empresariais. Através de uma análise histórica e dedutiva, serão apresentadas as principais diretrizes e práticas que devem ser adotadas pelas empresas para a implementação de um efetivo programa de compliance tributário, bem como suas implicações e benefícios para as organizações e a sociedade como um todo. Ao final deste trabalho, espera-se contribuir para a compreensão da importância do compliance tributário como instrumento de mudança para uma cultura empresarial mais responsável e comprometida com o desenvolvimento sustentável.

Palavras-chave: Compliance Tributário. Desenvolvimento. Solidariedade Social.

TAX COMPLIANCE AS AN INDUCTOR OF SOCIALLY SOLIDARITY BUSINESS BEHAVIOR AND A GUARANTEE OF ECONOMIC DEVELOPMENT

Abstract: Tax compliance has become an increasingly relevant topic in the business context today. In the midst of a society in constant evolution and with a greater concern for social and economic sustainability, companies need to assume a role of responsibility towards their community and contribute to the economic development of the country. Given this reality, the objective of this work is to discuss how tax compliance can be an important inducer of socially supportive business behavior and a guarantee of economic development, being no longer an ideal, but an important point in the survival of business organizations. Through a historical and deductive analysis, the main guidelines and practices that must be adopted by companies to implement an effective tax compliance program will be presented, as well as their implications and benefits for organizations and society as a whole. At the end of this work, we hope to contribute to the understanding of the importance of tax compliance as an instrument of change towards a more responsible business culture committed to sustainable development.

Keywords: Tax Compliance. Development. Social solidarity.

.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11

1 COMPORTAMENTO HUMANO SOLIDÁRIO 13

1.1 Conceito de solidariedade social e a evolução histórica do comportamento solidário no Brasil e no mundo 14

1.2 A solidariedade social como objetivo da democracia brasileira 19

1.3 Solidariedade social e tributação 26

1.4 A função social da empresa 34

2 O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO 43

2.1 Conceito de Desenvolvimento Social e Econômico 43

2.2 A Cultura social e a tributação 54

2.3 Financiamento da sociedade pela Tributação e o desenvolvimento econômico e social 60

2.4 O Pragmatismo das sociedades empresariais no cumprimento das obrigações tributárias 68

2.5 Considerações Parciais 75

3. ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND CORPORATE (ESG) GOVERNANÇA CORPORATIVA E COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. 76

3.1 Envioronmental, Social and Corporate (ESG) 76

3.2 Governança Corporativa 83

3.3 Programas de Compliance 87

3.4 Considerações Finais Parciais 90

4 *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO E O COMPORTAMENTO HUMANO ÉTICO 92

4.1 Conceito de ética e evolução histórica da mudança do comportamento ético humano 93

4.2 Ética e solidariedade 98

4.3 Implicações éticas no dever de pagar tributos 105

4.4 O *Compliance* como tendência de um comportamento empresarial ético 111

4.5 Considerações Parciais 116

5 O *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO COMO TENDÊNCIA DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO 119

5.1 Fundamentos principiológicos do *compliance* na realidade brasileira 120

5.2 O *compliance* tributário como instrumento da governança corporativa 125

5.3 A importância da aplicação da lei Sarbanes-Oxley - Sarbanes-Oxley Act – (SOX) para a governança corporativa e o programa de compliance tributário. 129

5. 4 O dever de cooperação perante o direito de economizar tributos 136

5.4 A adoção do *compliance* tributário e a busca do comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico 141

CONSIDERAÇÕES FINAIS 151

REFERÊNCIAS 156

INTRODUÇÃO

A proposta dessa tese de doutoramento é analisar o compliance tributário como indutor de um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico

O estudo se justifica pelo fato de que é necessário que toda a sociedade adote comportamento ético e solidário para, de fato, promover o bem comum, gerando desenvolvimento social, econômico e humano.

No primeiro capítulo veremos que o homem é um ser gregário. A política é consequência da vida em sociedade, na medida em que a articulação, gestão e eficiência da vida em sociedade demanda o equilíbrio entre o excesso e a escassez de virtudes e defeitos do ser humano. Nesse contexto ganha importância a solidariedade que tem um sentido nas sociedades primitivas e vai ganhando novas características na medida em que o ser humano e a sociedade evoluem, bem como, a crença das pessoas entra em processo de mutação.

Sendo o homem um ser social e político, ganha relevância estudarmos o conceito e evolução histórica do comportamento humano solidário, vez que a solidariedade social é essência da tese que pretendemos demonstrar, haja vista, inclusive, esse valor ser objetivo da República Federativa do Brasil.

Ainda dentro do tema solidariedade, discutiremos a relação entre a solidariedade social e a tributação, já que o financiamento das necessidades humanas dependem do financiamento do Estado.

No segundo capítulo, apresenta-se um breve resumo sobre o conceito de desenvolvimento econômico e social. O conceito de desenvolvimento evoluiu no tempo e tem sido objeto de debates e discussões, isso porque o significado de desenvolvimento diz respeito aos valores que são considerados importantes em determinada sociedade e em um determinado momento histórico.

Discutiremos nessa parte a cultura social e tributação, visto que há uma resistência social em pagar tributos e participar do rateio social das necessidades públicas. Isto porque, os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado. E, especialmente, existindo essa cultura arraigada naqueles que exercem atividade empresarial, tem-se um impacto significativo no desenvolvimento social, humano e econômico da nossa nação.

No terceiro capítulo será conceituado os institutos do Envioronmental, Social and Corporate (ESG), governança corporativa e compliance, já que eles têm fundamental importância no comportamento humano ético e solidário e, projetado para as organizações empresariais, gerará um comportamento solidário e causador de desenvolvimento.

No quarto capítulo será desenvolvido a noção de ética, visto que esta implica um comportamento de cada indivíduo componente de uma determinada sociedade para além do "eu" e privilegiando um "nós".

O exercício da ética, ao longo dos tempos, foi mais ou menos respeitado e aplicado pela humanidade. O respeito à ética afeta diretamente a solidariedade social, já que esse valor, em essência, consiste em respeitar e zelar pelo próximo.

O cumprimento das normas legais reflete atendimento à ética e por isso as organizações empresariais que adotam programas de integridade, adotam comportamento ético.

Por fim, no quinto e último capítulo veremos que o comportamento humano em sociedade é determinante para o sucesso ou insucesso de objetivos sociais e políticas públicas.

Assim o que se quer demonstrar nesse trabalho é que a adoção de programas de compliance e a busca de um comportamento empresarial socialmente solidário irá gerar a longo prazo desenvolvimento social, humano e econômico.

Para a concretização da pesquisa observou-se o método histórico e dedutivo.

1 COMPORTAMENTO HUMANO SOLIDÁRIO

O homem é um ser gregário. A política e consequência da vida em sociedade, na medida em que a articulação, gestão e eficiência da vida em sociedade demanda o equilíbrio entre o excesso e a escassez de virtudes e defeitos do ser humano. Nesse contexto ganha importância a solidariedade que tem um sentido nas sociedades primitivas e vai ganhando novas características na medida em que o ser humano e a sociedade evoluem, bem como, a crença das pessoas entra em processo de mutação.

No mundo em que predomina o teocentrismo a solidariedade tem um sentido e na medida em que o homem concebe que é ele o centro mundo, a solidariedade muda seu significado e vai (in)evoluindo na medida em que a complexidade das relações sociais vai aumentando.

Com o advento das sociedades complexas, o movimento da codificação das leis, o mercantilismo, após a Revolução Francesa e os pensadores iluministas, o princípio ético da solidariedade foi jogado ao limbo, passando a imperar o método de pensamento analítico que consistia em fracionar fenômenos complexos em partes para se compreender o comportamento do todo, utilizando-se, para tanto, de pensamentos matemáticos. Esse método favorece a igualdade formal em detrimento da igualdade material e, por conseguinte, ignora o princípio da solidariedade.

A recuperação desse princípio ocorreu após a falência das propostas do sistema liberal, sobretudo a crescente desigualdade que este gerou ao deixar ao mecanismo do mercado a distribuição dos bens alocados na sociedade. Ao analisar a relação entre a vantagem criada pela filosofia liberal, qual seja, o desenvolvimento econômico e a desvantagem, a crescente desigualdade social e econômico, verifica-se que não há como deixar a sociedade à mercê das leis de mercado e o Estado deve intervir na vida das pessoas para garantir aos seus componentes uma vida digna.

Por isso passa-se a considerar que a desigualdade é uma característica social, não meramente individual, exigindo a intervenção do Estado na sociedade para minorar a desigualdade e alcançar a Justiça Social.

O homem é consciente de sua solidariedade, isto é, da dependência de um grupo e de sua individualidade. E é por essa solidariedade social que os homens estão ligados uns aos outros, o que reflete a ideia de que a solidariedade significa uma interdependência social. A solidariedade existe em um grupo social, pois os homens desse grupo apresentam necessidades

comuns que apenas se satisfazem na vida comum, e porque também têm necessidades diferentes e aptidões diferentes que é possível a troca recíproca de seus serviços.

Por fim, sendo a tributação a principal forma de financiamento do Estado para este preste os serviços necessários para a garantia do bem comum é importante que ela seja vista que instrumento necessário para a implementação da solidariedade social.

1.1 Conceito de solidariedade social e a evolução histórica do comportamento solidário no Brasil e no mundo

A busca pela solidariedade social é intrínseca à natureza humana. Desde os primórdios da vida em sociedade, em algum nível se buscou um ideal de solidariedade.

Nas sociedades primitivas, pela dificuldade de subsistência, os membros de um determinado grupo social deviam repartir aquilo que lhes sobejava com aqueles que não tinham logrado êxito em garantir o mínimo necessário para a sobrevivência.

Se por um lado, nessas sociedades, o bem comum era um valor buscado, por outro, o egoísmo era considerado uma conduta reprovável e coibida.

A ideia de solidariedade passou por um longo caminho até ser considerado um princípio jurídico. Na clássica sociedade greco-romana, as concepções primeiras acerca de solidariedade eram completamente desprovidas de qualquer caráter político e até mesmo de juridicidade.

A ideia de solidariedade social, como conhecida atualmente, surge nos ideais defendidos na Revolução Francesa, mais propriamente, no ideal de fraternidade.

O termo solidariedade origina-se do latim *solidarium* que vem de *solidum, soldum,* significando aquilo que é inteiro, compacto (NABAIS, 2005, p. 111).

Da análise do tema, percebe-se que na solidariedade preponderam características como a ideia de algo sólido, de unidade presente em um grupo de pessoas, de responsabilidade presente em um grupo de pessoas, de responsabilidade conjunta e de coincidência de interesses.

Constituindo o fecho da abóbada do sistema de princípios éticos, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade e a igualdade, a solidariedade tem por característica reunir as pessoas na perspectiva do bem comum, dizendo respeito, portanto, à relação de todas as partes de um todo social (COMPARATO, 2006, p.577).

Sob essa ótica, pode ser compreendida como um fato social que dá razão à existência do ser humano no mundo, como virtude ética para que uma pessoa reconheça na outra um valor absoluto ainda mais amplo do que a justa conduta exigiria e, ainda, como resultado de uma

consciência moral e de boa-fé como comportamento pragmático para evitar lesão a outrem, a si e à sociedade.

Dessa noção também advém a *expressão* do direito romano *obligation in soludum*, a conhecida obrigação solidária, em que um dos devedores obriga-se por toda a dívida, em se tratando de solidariedade passiva, mostrando como a imagem do "um por todos e todos por um" é bem aplicável à solidariedade (BRUNKHORST, 2005, p. 2).

Até hoje, essa noção é mantida em nosso direito civil, como as medidas acautelatórias, pertinentes ao direito das obrigações. A solidariedade é uma medida acautelatória, isto é, uma garantia, que reforça o direito do credor, proporcionando-lhe uma maior facilidade de crédito (GOMES, 1997, p. 227-230).

O termo é usado também para designar mútua assistência, sendo esse aspecto sob a ótica social e com a acepção de obrigação moral de socorro no sentido de ajudar a vítima de uma tragédia ou com grave enfermidade.

Por outro, Hauke Brunkhorst conclui a ruptura dos limites das relações sociais aos laços de família e de sangue, somente aos membros de determinada família ou tribo, que caracterizava as sociedades clássicas e tinha como fundamento a concepção aristotélica de que a amizade seria capaz de manter as sociedades unidas, defendendo que os laços de amizade devem basear-se nos laços de afeição e empatia, bem como na liberdade de escolher com quem manter relações sociais (GODOI, GRECO, 2005, p.147).

Por fim, com o Cristianismo, passa-se a estender o dever de solidariedade para com o próximo, inclusive os inimigos, universalizando a ideia de solidariedade que abranja a todos indistintamente, já que todos os homens são criados à imagem e semelhanças de Deus.

A visão cristã da pessoa humana e dos direitos fundamentais, assim como da sociedade e de seu bem comum conduziu à teoria da justiça e ao estudo da justiça social. E este é o ponto principal no ensino da doutrina social da Igreja, pois a moral social cristã se organiza em torno da virtude da caridade (CALVEZ, 1960, p. 251).

A solidariedade fundada em princípios cristãos foi fortemente combatidos pelos ideais da Revolução Francesa. Entretanto, o ideal de fraternidade desse movimento tinha traços essencialmente individualistas, o que foi combatido e criticado pelos movimentos sociais da metade do século XIX.

Sendo a caridade um amor desinteressado, vem de encontro a qualquer razoabilidade de justiça comutativa ou distributiva, face a não-retribuição, face à não-contraprestação. Nesse caso, a justiça divina motivada pela caridade seria uma justiça retributiva descompensada, pois retribui a ação, mas não a reação (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p. 223).

A despeito da valiosa e indispensável contribuição da doutrina social da Igreja, deve-se se entender que a solidariedade social não está fundada no amor cristão, mas sim em um sentimento de sociabilidade inerente a todo o ser humano. O amor cristão está restrito às sociedades que sofreram a influência cristã. No entanto, pode-se encontrar outras sociedades cujos primórdios não estão fundados no Cristianismo e nas quais se constata a presença da solidariedade social, decorrente do sentimento de sociabilidade existente entre seus membros.

A solidariedade social difere da caridade e da fraternidade cristãs, já que a solidariedade e a cooperação surgem da consciência humana, naturalmente oriunda da vida em sociedade e das interações decorrentes dessa vida social (SANTOS, 2003, p. 29).

Com o advento das sociedades complexas, o movimento da codificação das leis, o mercantilismo, após a Revolução Francesa e os pensadores iluministas, o princípio ético da solidariedade foi jogado ao limbo, passando a imperar o método de pensamento analítico que consistia em fracionar fenômenos complexos em partes para se compreender o comportamento do todo, utilizando-se, para tanto, de pensamentos matemáticos (CAPRA, 2006). Esse método favorece a igualdade formal em detrimento da igualdade material e, por conseguinte, ignora o princípio da solidariedade.

A recuperação desse princípio ocorreu após a falência das propostas do sistema liberal, sobretudo a crescente desigualdade que este gerou ao deixar ao mecanismo do mercado a distribuição dos bens alocados na sociedade. Ao analisar a relação entre a vantagem criada pela filosofia liberal, qual seja, o desenvolvimento econômico e a desvantagem, a crescente desigualdade social e econômico, verifica-se que não há como deixar a sociedade à mercê das leis de mercado e o Estado deve intervir na vida das pessoas para garantir aos seus componentes uma vida digna (POMPEU, 1997, p. 7).

É o que leciona Douglas Yamashita (2005, p. 56).

> O pano de fundo desta reafirmação do Estado Social com componente necessário ao Estado de Direito decorre da crise pela qual o Estado liberal burguês passou durante o século XX. Muito embora a crença liberalista no livre "jogo de forças" para o sistema econômico e político tenha possibilitado um enorme crescimento de produtividade da economia, tal orientação trouxe consigo graves problemas, dentre os quais podemos destacar o rápido crescimento das desigualdades econômicas que provocam sérios problemas sociais e ao mesmo tempo diminuem as chances de as leis de mercado satisfazerem da melhor forma interesses distintos. Com a crise de 1929, a "mão invisível" provou-se falha. A consequência disso foi uma revisão dos sistemas econômicos, políticos e jurídicos que resultou no nascimento do Estado Social dotado de políticas corretivas das nocivas distorções do mercado, por exemplo, por meio da redistribuição de renda.

Assim, reconhecer a desigualdade é uma característica social, não meramente individual, exigindo a intervenção do Estado na sociedade para minorar a desigualdade e alcançar a Justiça Social.

É o que ensina José Fernando de Castro Farias (1998, p. 221-222):

> Nesse contexto, a solidariedade começa seu processo de aproximação com o Direito, que irá culminar com sua consagração como um princípio constitucional podendo ser exigível por qualquer interessado, sendo ainda capaz de informar os direitos fundamentais de terceira geração, adiante referidos quando da análise constitucional da solidariedade. Para a construção do solidarismo jurídico, foi inestimável a contribuição de juristas como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, cujos estudos mesmo seguindo por caminhos diversos, lançaram luzes sobre uma nova forma de encarar o Direito e o Estado.

É o que ratifica Marta do Socorro Souza de Araújo (2005, p. 55):

> Na demarcação dessas características estabelece uma distinção entre o individual e o coletivo, configurada nos conceitos de consciência individual e consciência coletiva. A consciência individual expressaria a natureza orgânica e psíquica de cada indivíduo da sociedade pensado isoladamente, enquanto que a consciência coletiva ou comum expressaria a combinação de vários indivíduos no processo de vida social.

Corrobora com esse raciocínio Émile Durkheim que vê na divisão de trabalho a origem, única ou ao menos principal, da solidariedade social. A repartição dos diferentes trabalhos humanos em sociedade é a principal fonte da solidariedade social e a causa elementar da extensão e complexidade de organismo social.

No mesmo sentido, enfatiza ele que:

> Tal preocupação é explicitada ao afirmar que A questão que originou esse trabalho (Da divisão social do trabalho) é o das relações entre a personalidade individual e solidariedade social. Corro ë que, ao mesmo passo que se torna mais autônomo, o indivíduo depende mais intimamente da sociedade? corno pode ser ao mesmo tempo, mais pessoal e mais solidário? Esses dois movimentos, por mais contraditórios que pareçam seguem-se paralelamente [...] Pareceu-nos que o que resolvia essa aparente antinomia é urna transformação da solidariedade social, devida ao desenvolvimento cada vez mais considerável da divisão do trabalho. Eis como fomos levados a fazer desta última o objeto de nosso estudo (DURKHEIM, 1999, p. XLVI).

Pitirirm Sorokin, esquematizando o pensamento de Émile Durkheim, explica a solidariedade mecânica como aquela baseada na homogeneidade dos indivíduos. O vínculo que une uma unidade sólida é a forte unanimidade da opinião pública, baseada na homogeneidade mental e moral dos indivíduos. E a solidariedade orgânica reflete os vínculos sociais decorrentes da divisão do trabalho, face à necessidade de uns pelos outros e da cooperação social (SOROKIN, 1951, p. 512-514).

Na maioria dos grupos organizados, normalmente se constata a existência de coerção e de sanção na lei oficial. Caso não existisse antagonismo entre as aspirações dos membros e as normas jurídicas oficiais, e tudo estivesse em perfeita harmonia, não haveria necessidade da sanção ou da coerção. Entretanto, havendo a presença de antagonismos, a sanção e a coerção são necessárias à aplicação da norma jurídica, e quanto maior for o antagonismo entre os membros, maiores serão a coerção e a sanção utilizadas na manutenção da lei oficial (SOROKIN, 1968, p. 146).

Com efeito, a nova ordem jurídica exige do respectivo intérprete a compreensão de que o direito, antes de ser força, equivale a uma técnica de ordenação social, fixada com base na noção de justo (MONTORO, 1999). Se é assim, o que mais se precisa no preparo do sistema positivo é vinculá-lo aos problemas da sociedade, compreendendo o papel de conduzir os comportamentos individuais em prol do bem-estar social.

Considerando que a perfeita solidariedade depende da inexistência de antagonismos, entende Sorokin que a presença de sanções e coerção reflete uma imperfeita solidariedade entre os membros (SOROKIN, 1968, p. 147).

Para ele, é muito importante o conhecimento das causas de solidariedade e de antagonismo, pois se fôssemos capazes de incrementar as relações de solidariedade e eliminar as situações antagônicas no seio da sociedade, todas as principais tragédias sociais – como crime, a miséria, as desigualdades sociais, a dominação e a escravidão – poderiam ser eliminadas ou reduzidas ao mínimo. Ressalta o autor que não existe no mundo um instituto de pesquisa dedicado aos problemas de solidariedade e antagonismos (SOROKIN, 1968, p. 185).

E ainda, Léon Duguit, que foi aluno de Émile Durkheim, tem pensamento que reflete em quase sua totalidade o pensamento de seu mestre, defendendo que os homens são, em sua essência, diferentes uns dos outros, e essas diferenças se acentuam quanto mais civilizada for a sociedade em que estão inseridos. Léon Duguit ressalta que a doutrina individualista desconsidera essas diferenças e conduz à noção de um direito ideal, absoluto, que não existe, pois o direito é um fenômeno social decorrente da evolução humana. A sociedade humana não é resultado da vontade humana, mas sim um fato natural, e todo ser humano sempre faz parte de uma determinada sociedade (DUGUIT, 2003, p. 15).

O homem é consciente de sua solidariedade, isto é, da dependência de um grupo e de sua individualidade. E é por essa solidariedade social que os homens estão ligados uns aos outros, o que reflete a ideia de que a solidariedade significa uma interdependência social. A solidariedade existe em um grupo social, pois os homens desse grupo apresentam necessidades comuns que apenas se satisfazem na vida comum, e porque também têm necessidades diferentes

e aptidões diferentes que é possível a troca recíproca de seus serviços (DUGUIT, 2003, p. 16-17).

Na sequência da evolução histórica do conceito e estudo da solidariedade social, percebe-se que seu conteúdo vai ganhando significado jurídico e se aproximando muito do direito.

A superação da fraternidade nos moldes franceses para a ascensão da solidariedade, como hoje se reconhece nos mais diversos textos constitucionais do mundo ocidental, começou a ocorrer no fim do século XIX, pois com a crise do Estado Liberal surgiu uma nova maneira de pensar as relações entre Estado e sociedade, direito público e direito privado, política e economia (FARIAS, 1998, p. 190).

Relata ainda Marta do Socorro Souza de Araújo (2005, p.60):

> Ressalto que a solidariedade social é um fenômeno totalmente moral e que por si só não presta à observação exata, nem à medida. Dessa forma necessita ser analisada a partir de um fator externo que a simboliza e a expressa. Elege-se então, o direito como símbolo visível da solidariedade. Sua justificativa está pautada no aspecto de que quanto mais os membros de uma sociedade são solidários, mais mantém relações sociais diversas e o número dessas relações seria necessariamente proporcional ao que regras jurídicas que as determinam. Assim, considera que o direito reproduz todos os tipos de solidariedade social que são essenciais e seriam esses que precisavam ser conhecidos.

O princípio da solidariedade internacional advém dos acordos de cooperação mútua e implica a contagem recíproca de contribuições entre dois ou vários países (FARIAS, 1998, p. 158-159).

O princípio da solidariedade internacional nada mais é do que o princípio de solidariedade social caracterizado pela transposição das fronteiras de um Estado, alcançando outro ou outros Estados. Esse princípio muito se aproxima da cooperação ou solidariedade universais, entretanto, limitado está ao que dispõem os tratados internacionais (MARTINEZ, 1982, p. 153-154).

Todos os seres humanos são responsáveis pelo bem-estar econômico e social. Trata-se de uma responsabilidade transnacional com a qual se deve se preocupar, como o sofrimento pela fome, por outras privações e por doenças (GALBRAITH, 1996, p. 2).

Portanto, a solidariedade consiste em algo intrínseco ao ser humano, de ajuda mútua, chegando nos dias atuais a ser alçada como princípio jurídico.

1.2 A solidariedade social como objetivo da democracia brasileira

O princípio da solidariedade deve ser o fundamento de todo o agir social, independentemente de quem o pratique, pois o primeiro passo para se conduzir a uma sociedade boa é se praticar a justiça solidária (MARTINI, 2003, p. 66).

O princípio da solidariedade social, como todos os princípios jurídicos, é uma norma de estruturação do ordenamento jurídico que baliza as regras que nele se sustentam e consiste em emitir comandos que venham concretizar a solidariedade social.

A solidariedade social é princípio fundamental na justiça social, que a define como ordenação das atividades de cada membro da sociedade e do Estado na busca do bem comum (BALERA, 1987, p. 516).

Assim, o princípio da solidariedade obriga que todos contribuam na medida de sua possibilidade e usufruam das prestações na medida da sua necessidade (CARDONE, 1990. p. 31).

Para Amartya Sen, a pobreza econômica impede as pessoas de saciarem a fome, obter nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, de se vestir ou morar adequadamente, de ter acesso à água tratada ou saneamento básico. Considera o autor que essas situações as privam de liberdade substantiva (SEN, 2000, p. 18). E, ainda, concebe a pobreza como privação das capacidades básicas, não a reduzindo ao baixo nível de renda. Para ele, a renda baixa é claramente uma das causas principais da pobreza, pois pode implicar a mais evidente privação de capacidade de uma pessoa (SEN, 2000, p. 109).

Considerando a realidade sociológica, a solidariedade está fundada na existência de um interesse comum a vários sujeitos ou a um grupo social, atingível por meio de suas ações coordenadas e concorrentes. Assim, ela consiste em um princípio de coordenação de relações do qual derivam regras de conduta e limites de agir a cada membro na busca do interesse comum de todos (BELTRAN, 2002, p. 68-69).

Nas palavras de Maria Bodin de Moraes, os seres humanos se distinguem dos demais seres pela sua dignidade. Segundo a autora, foi o Cristianismo que concebeu primeiramente a ideia dessa dignidade inerente a cada indivíduo. De acordo com o Cristianismo, o homem foi criado por Deus para ser o centro da criação (MORAES, 2003, p. 110/111).

Verifica-se, seguindo à luz das palavras de Moraes (2003, p. 140), que:

> O princípio constitucional da solidariedade identifica-se, desse modo, com o conjunto de instrumentos voltados para garantir uma existência digna, comum a todos, em uma sociedade que se desenvolva como livre e justa, sem excluídos ou marginalizados.

Por isso, o bem comum é o fim da sociedade, a finalidade mediata da lei e o objeto da justiça social, o bem comum em uma comunidade de homens consiste em garantir uma vida digna à população, o que se traduz como boa qualidade de vida à população (MONTORO, 1999, p. 220).

O valor dignidade interfere na atuação estatal de duas maneiras. A primeira, negativa, veda a violação desproporcional, desarrazoada e imotivada do espaço individual. A segunda, positiva, exige a garantia de atuação coativa em face do desrespeito da dignidade de terceiros. Há que se limitar os direitos individuais se estes, para serem exercitados, de alguma maneira, desprezarem o necessário respeito à dignidade humana (TAVARES, 2003, p. 50).

Marcelo Leonardo Tavares ainda explica que a solidariedade é um valor que decorre da dignidade e mitiga o modelo liberal de agir, passando-se a dar mais valor às relações intersubjetivas entre as pessoas e afastando-se a visão egoísta, marcada pela despreocupação com a realidade de escassez pela qual possam passar seus semelhantes. É por meio da solidariedade gerenciada que o Estado se obriga a organizar juridicamente a repartição básica de riqueza, de modo a retirar dos mais abastados para garantir uma existência digna aos mais necessitados (TAVARES, 2003, p. 54).

Quando se fala em mínimo existencial, tem-se como meta a manutenção dos padrões de dignidade da pessoa por meio de um conjunto de prestações sociais que visem resguardar valores como a liberdade, a igualdade e a solidariedade, bem como a educação e a manutenção de condições de vida digna para que as pessoas concorram em igualdade de condições com outras pessoas pelos bens da vida (TAVARES, 2003, p. 73-75).

O Estado brasileiro tem o dever de implementar as prestações sociais mínimas para garantir a dignidade humana, a liberdade, a igualdade de chances, a exclusão da miséria e da marginalização. Esse dever é inescusável, pois deriva dos deveres de respeito aos direitos fundamentais. Medidas que ultrapassem tais padrões mínimos terão como escopo alcançar o bem-estar de todos, mas dependerão de condições materiais para tanto e deverão ser realizadas após já estarem segurados os direitos fundamentais sociais (TAVARES, 2003, p. 160-161).

Ana Paula de Barcellos (2007, p.5) prossegue discorrendo que "por esse mecanismo, então, o consenso mínimo a que se acaba de se referir passa a estar fora da discricionariedade da política ordinária, de tal modo que qualquer grupo político deve estar a ele vinculado"

A efetivação de proteção dos direitos do homem está ligada ao desenvolvimento global da civilização humana, devendo ser considerados os grandes problemas de nosso tempo como a guerra e a miséria, assim como ao contraste entre excesso de potência *versus* excesso de impotência para a guerra, que separa os países do mundo e condena grandes multidões à fome

e à miséria. Sem essa conscientização não há como se verificar os problemas humanos com o senso de realismo (BOBBIO, 1992, p. 45).

O sentimento jurídico e constitucional são sensações de aceitação e repulsão que os indivíduos têm em relação às normas jurídicas quanto cotejadas à noção de direito pressuposto e de justiça.

Os sentimentos jurídico e constitucional são expressões fiéis de sentimentos vivos daquilo que é ou deve ser o direito. O sentimento constitucional seria pertinente à esfera constitucional, ao passo que o sentimento jurídico estaria relacionado a todo o ordenamento jurídico.

O princípio da solidariedade social decorre da solidariedade social, sendo a expressão normativa dessa. E essa solidariedade nasce naturalmente em sociedade, isto mantém integrados todos os membros de um grupo social, podendo se dar espontaneamente e refletir a solidariedade social orgânica, ou coercitivamente e refletir a solidariedade social mecânica.

Por isso, a Constituição jurídica deve estar em consonância com a Constituição real para que seja dotada de força normativa. A força normativa decorre do êxito em realizar sua pretensão de eficácia que significa a identidade entre Constituição real e a Constituição jurídica.

Uma Constituição não pode ignorar as leis culturais, sociais, políticas e econômicas existentes em sociedade para que não careça de força normativa e não consiga concretizar-se. E isso ocorre porque a força vital e a eficácia da Constituição estão amparadas nas forças espontâneas e nas tendências dominantes de sua época, elementos estes que permitem o desenvolvimento e a ordenação objetiva da Lei Maior (FARIAS, 1998, p. 18).

Havendo identidade entre Constituição real e Constituição jurídica, haverá a força normativa, que é o poder de comando que as normas constitucionais têm em conduzir todo ordenamento jurídico, reproduzindo efeitos nas relações sociais.

Nesse sentido é a lição de Jorge Miranda (2017, p.67),

> Constituição material é, pois, o acervo de princípios fundamentais estruturantes e caraterizantes de cada Constituição em sentido material positivo; aquilo que lhe confere substância e identidade; a manifestação direta e imediata de uma ideia de Direito que prevalece em certo tempo e lugar (seja pelo consentimento, seja pela adesão passiva); a resultante primária do exercício do poder constituinte material; e, em democracia, a expressão máxima da vontade popular livremente formada. Sem se fechar no seu instante inicial ou numa conformação estrita, a Constituição material vem a ser aquilo que permanece enquanto mudam os preceitos ou as regras através de sucessivas revisões ou por outras formas ou vicissitudes. Em dialética constante com as situações e os factos da vida política, económica, social e cultural – com aquilo a que se vai chamando realidade constitucional – a necessidade da sua permanência torna-se requisito de segurança jurídica.

Como visto, a solidariedade social tem sua origem na vida em sociedade e existe no direito pressuposto como princípio jurídico. Sua positivação é resultado de sua existência prévia em sociedade, o que lhe garante possibilidade de êxito em sua pretensão de eficácia e sustenta sua força normativa.

Maria Celina Bodin de Moraes (2003, p.141) entende que o princípio da solidariedade social, presente em nosso ordenamento jurídico, não pode ser visto como mero promovedor de ações eventuais éticas ou caridosas, mas sim como um princípio dotado de complexa força normativa e capaz de tutelar o respeito devido a cada pessoa.

Pode-se concluir que o princípio constitucional da solidariedade social, constitucionalmente positivado, é dotado de plena força normativa, devendo influenciar todo o ordenamento jurídico legitimado no direito preexistente em sociedade.

Por ser dotado de força normativa, não há como deixar de ser considerado na interpretação e na aplicação do direito, ainda que alguns pretendam considerá-lo como uma norma constitucional de eficácia limitada ou norma programática.

Na mesma direção, leciona Marcelo Leonardo Tavares no sentido de que qualquer norma constitucional tem uma eficácia básica que norteia a interpretação do direito, deixa de recepcionar regras incompatíveis anteriores à Constituição e ainda serve de paradigma de invalidade de normas posteriores que a ela se oponham (TAVARES, 2003, p. 165-166).

Assim, há que se ter em mente que os princípios e objetivos constitucionais estão positivados para gerarem efeitos, e a interpretação das chamadas normas programáticas e das normas de eficácia limitada deve alcançar a máxima eficácia do comando constitucional. O princípio da solidariedade, desse modo, deve direcionar a interpretação dos textos normativos para que se consiga o melhor sentido normativo de cada enunciado e o que melhor coadune com os objetivos propostos (GRECO, 2005, p. 185).

A opção constitucional de um Estado Nacional é a base legal para todos os demais atos praticados nessa sociedade. Dessa maneira, o que é disposto na Carta Magna deve ser cumprido e, quando programado, implementado. A Constituição Federal de 1988, também denominada "cidadã", contém em seu bojo várias normas de essência social.

Nesse sentido discorre Marco Aurélio Greco (2005, p. 174):

> O tema cooperação permeia a Constituição de 1988. Ao lado de uma proteção de valores individuais que continuam prestigiados na esteira da tradição e experiência brasileiras, a CF/88, em mais de dez dispositivos, comtempla a reunião de esforços como valor relevante para o convívio em sociedade.

Assim é que se vislumbra implicitamente o princípio da solidariedade social no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, quando ela dispõe que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidaria.

Para Wladimir Novaes Martinez (1989, p.30), nessa norma constitucional, está expresso o solidarismo, e não a solidariedade social. Explica o autor que o solidarismo é uma instituição humana que permeia toda organização social e se manifesta por vários meios de ação: técnicos, sociais, econômicos, políticos e jurídicos. Ressalta que o solidarismo foi eleito como um dos objetivos permanentes do Estado Brasileiro.

As raízes desses objetivos são princípios da Revolução Francesa, liberdade, igualdade e fraternidade, e a razão da existência é um compromisso de reequilíbrio harmônico desses direitos fundamentais como reação ao libertarismo exacerbado e ao espírito solidário, já que este privilegia exageradamente a liberdade em detrimento à igualdade e à fraternidade.

Com tal sentido é que a Constituição Federal traz em vários de seus artigos lastro para a realização da justiça, como são os casos dos artigos 3º, inciso I; artigo 170, *caput*, e 193. Procura concretizar também o princípio constitucional da igualdade nos artigos 5º, *caput*, artigo 7, inciso XXXIV; artigo 14, *caput*; artigo 37, inciso XXI; artigo 150, inciso II; artigo 196, *caput*; e 206, *caput*. Essa previsão significa o aspecto material do Estado de Direito em que reside a solidariedade social oriunda do Estado Social.

Não é demais dizer que a Constituição Federal Brasileira de 1988 é expressa na busca da justiça social, especialmente na redução das desigualdades sociais e regionais ou erradicação da pobreza e marginalização.

Portanto, sob a ótica da solidariedade, o Estado Democrático de Direito consiste, basicamente, na persecução da justiça social, que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e segurança social, ou seja, a) bem-estar social, consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro desemprego, seguro por invalidez etc.); e b) assistência social (auxilio mínimo existencial e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão) (YAMASHITA, 2005, p. 59).

A nossa lei maior estabelece logo em seus primeiros dispositivos (artigos 1º e 3º) os seus fundamentos, dentre eles a dignidade humana e o valor social do trabalho, e por outro lado, os objetivos, dos quais se extrai o dever de construir uma sociedade justa e solidária.

Nesse sentido é a lição de Douglas Yamashita (2005, p. 68):

> A Constituição Federal de 1988 estabeleceu de duas formas os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. De um lado, por meio da instituição daquilo que denominou de "fundamentos", como é o caso da dignidade humana e do valor social do trabalho (artigo 1º). De outro lado, por meio da fixação daquilo que qualificou de "objetivos", como sucede com o dever de construir uma sociedade livre, justa e solidaria (artigo 3º). Denominações à parte, a Constituição impôs, com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir os ideais de dignidade e solidariedade.

Vê-se assim os fundamentos para perseguir os objetivos dispostos no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, no sentido de construir uma sociedade livre, justa e solidária, na qual incidem os dois valores máximos dos modelos puros de Estado, sendo a liberdade para Estado de Direito e a solidariedade para o Estado Social, que devem necessariamente ser compostos, pois a justiça resultará dos seu balanceamento (GRECO, 2005, 174).

Portanto, a partir do comando constitucional de se construir uma sociedade solidária, a interpretação dos textos legais na busca de seus significados não poderá ser oposta a tal comando, pois ele opera como uma limitação de se interpretar contrariamente ou mesmo produzir novas leis que venham mitigar esse objetivo (GRECO, 2005, p. 176).

Dessa forma, a solidariedade social influencia na interpretação jurídica, de forma a prestigiar a máxima eficácia possível da Constituição, não concebendo que ela seja um mero conjunto de objetivos a serem buscados, devendo o ordenamento jurídico obter a máxima eficácia possível dos comandos constitucionais, não podendo tornar a norma programática como uma mera promessa inconsequente que exprima propósitos de boa vontade (GRECO, 2005, p. 184-185).

A previsão de fundamentos constitucionais, como a dignidade humana, e de objetivos constitucionais com uma sociedade socialmente solidária demonstra o "espírito" humanitário da nossa lei maior.

Dessa maneira, é indiscutível o dever de produzir normas que estejam condicionadas e sejam compatíveis com esses fundamentos e objetivos. Do contrário, se houver negligência a esse dever, essas normas estão viciadas de inconstitucionalidade material.

Mesmo porque, nunca é demais lembrar que, como consta do artigo 1º da Constitucional Federal de 1988, somos um Estado Democrático de Direito, o que significa a reunião de elementos próprios desse modelo de Estado (protetivo de propriedade, liberdade etc.) e o Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade etc.).

Contudo, não deve haver prevalências genéricas de nenhum dos dois conjuntos de elementos (nem do Estado de Direito, nem do social), mas se deve reconhecer a necessidade de

proceder as constantes ponderações de valores que podem levar episodicamente, dependendo do caso concreto, à prevalência de uns e de outros.

O princípio da solidariedade social, além de estar positivado no texto constitucional, também se encontra implícito no ordenamento jurídico, podendo ser facilmente identificável no direito pressuposto, o que garantiria sua presença no ordenamento jurídico brasileiro ainda que fosse retirado do texto constitucional.

E considerando que o direito pressuposto surge na sociedade, bastaria a apreciação da evolução histórica da seguridade social para se constatar que desde seu surgimento, na ajuda familiar, nos mutualismos e nas demais etapas, sempre foi marcada pela cooperação entre os indivíduos de um mesmo grupo social, como se fossem elementos de um mesmo sólido e se responsabilizassem por todas as suas partes.

A solidariedade social está tão presente nas diferentes etapas evolutivas da seguridade social que seria possível dizer que o sentimento de solidariedade preexistia às primeiras ações nesse sentido.

A presença do princípio da solidariedade social no ordenamento jurídico brasileiro é tão marcante que eventual movimento no sentido de excluí-lo do rol dos direitos positivados não seria suficiente para extirpá-lo do ordenamento jurídico, porque prevaleceria no direito pressuposto e seria facilmente identificado nessa esfera por meio de uma intepretação que envolva os métodos histórico, evolutivo, sistemático, teleológico e sociológico.

Diante disso, ao consagrar-se concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar, a tributação deve ser exercida em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

1.3 Solidariedade social e tributação

O princípio da solidariedade social consiste num comando jurídico que determina a cooperação de todas as pessoas que vivem em determinada sociedade em favor da sociedade como um todo e dos indivíduos carecedores de ajuda.

Nesse sentido Godoi (2005, p. 141) enfatiza:

> Para assimilar de maneira intuitiva e integral a ideia de solidariedade, nada como a metáfora drummondiana do indivíduo que se abre para enorme realidade social do seu tempo, que reconhece nos outros indivíduos os seus companheiros, e que os conclama a seguirem ruma ao futuro de mãos dadas.

A solidariedade social, no momento, é tema da maior importância da experiência humana. Momento em que os direitos fundamentais assumem crescente relevância não apenas no relacionamento entre os indivíduos e Estado, mas também no convívio dos indivíduos em sociedade, em normas tipicamente de direito privado (GRECO, 2005, p. 168).

O tributo (mais especificamente os impostos) é uma instituição central do Estado contemporâneo, e a doutrina europeia radica exatamente na solidariedade social o fundamento do dever constitucional de pagar impostos (GODOI, 2005, p. 152).

Historicamente, na medida que ia se formando o Estado Moderno, percebeu-se que as formas antigas de obter financiamento para o custeio da expansão territorial de seus domínios. Surge assim o caminho para a instituição de prestações constantes e obrigatórias a serem exigidas dos cidadãos. A partir das revoluções liberais surge o que foi chamado de Estado Fiscal introduzindo três drásticas mudanças: liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja, a nova estruturação do sistema de produção e a afirmação do tributo como dever fundamental de cidadania no contexto de uma nova dimensão do princípio da igualdade de todos perante a lei (GODOI, 2005, p. 152-153).

O Estado Fiscal apresenta duas fases ou períodos bem distintos: numa primeira fase (fim do século XVIII e século XIX), é comedido o vulto das receitas fiscais, tributam-se mais levemente as atividades empresariais e os rendimentos do trabalho e gravam-se preferencialmente a riqueza das classes agrárias e o consumo; numa segunda fase (século XX, principalmente após a Primeira Guerra Mundial) afirma-se o sufrágio universal (o eleitor não mais se confunde com o contribuinte), as receitas fiscais avultam enormemente, pois o Estado passa a garantir direitos sociais positivos, o orçamento estatal passa a constituir peça fundamental da política macroeconômica de planejamento anticíclico, e o imposto passa a ganhar outras funcionalidades que não a meramente arrecadatória (extrafiscalidade crescente) (GODOI, 2005, p. 153-154).

Nas palavras do mesmo autor:

> No Estado Fiscal, as necessidades públicas são eminentemente satisfeitas pelo Estado e suas divisões, e não por serviços prestados diretamente pelos próprios cidadãos; os encargos em dinheiro exigidos dos cidadãos para custear as atividades da nota anterior deixam de ser esporádicos (como ocorria no Estado Patrimonial) e passam a ser regulares e estáveis; as novas funções assumidas pelos Estados contemporâneos provocam a necessidade crescente de recursos, tornando o imposto uma instituição política fundamental; sendo a prestação compulsória, o imposto traz em sai a marca da soberania do Estado (GODOI, 2005, p. 154).

Ao se falar em solidariedade social, as pessoas que têm condições de ajudar cooperam para que aqueles que necessitam de ajuda possam ser amparados.

Ao imputar, ao Estado e a todos os membros da sociedade o encargo de construir uma sociedade solidária, mediante os ditames de justiça distributiva e social, a ordem social democrática agregou um novo valor aos já existentes, estabelecendo natureza jurídica ao dever de solidariedade, que se tornou passível de exigibilidade, tanto que a Lei Fundamental fixou, também como objetivo, a necessidade de erradicação da pobreza e da marginalização social, entre outras disposições (art. 3º, II, da CF/88).

O aporte de recursos financeiros oriundos das contribuições da sociedade se concentra em um fundo comum gerenciado pelo Estado, para ser distribuído às pessoas que não têm condições de prover o sustento para si e para família.

Desse modo, os jovens contribuem para auxiliar os idosos, os sadios contribuem para auxiliar os enfermos, os trabalhadores empregados contribuem para auxiliar aqueles que estão desempregados involuntariamente, os vivos contribuem para auxiliar as famílias dos falecidos, os que não têm cargas familiares contribuem para auxiliar aqueles que as têm, e aqueles que recebem mais renda contribuem para auxiliar aqueles que pouco ou nada recebem.

A principal finalidade da tributação é o financiamento do Estado, especialmente a prestação de serviços públicos. É pacífico que é necessário que o Estado intervenha na sociedade para garantir direitos básicos para minorar as desigualdades sociais.

Dessa forma, se cada um for tributado segundo sua capacidade contributiva, haverá condições de uma melhor prestação de serviços públicos e menos sonegação fiscal.

O princípio da capacidade contributiva é princípio que busca tratar igualmente os contribuintes. A solidariedade social deriva da busca da igualdade e fraternidade entre as pessoas humanas de uma sociedade. Razão pela qual, somente com aplicação material do princípio da capacidade contributiva, será possível viabilizar e recuperar de fato o sentimento de solidariedade social da tributação da sociedade em que vivemos.

A capacidade econômico-contributiva é um critério natural de tratamento isonômico entre todos os contribuintes, pois resulta da natureza econômica da relação jurídico-tributária.

Como ensina Marciano Seabra Godoi (GODOI e GRECO, 2005, p. 155):

> Esse princípio determina – de forma aparentemente simples e soando em tempos atuais quase como um truísmo banal – que o peso dos impostos seja distribuído entre os cidadãos de acordo com a capacidade econômica de cada um (sua renda, seu patrimônio, seu consumo). Mas implícito nesse princípio há a negação de uma série de parâmetros de distribuição das cargas públicas que foram utilizadas no período anterior às revoluções liberais: condição e classe social, nacionalidade, religião etc.

> Por isso a capacidade econômica é um princípio tributário anunciado e defendido ardorosamente pelos economistas políticos da modernidade (como Adam Smith) e pelos movimentos revolucionários do século XVIII.

Assim, partindo da premissa de que o Estado Democrático de Direito no Brasil constitui-se num "Estado Tributário", cuja existência e atividade sociais dependem de recursos financeiros, é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade genérica (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988), caberia a cada cidadão brasileiro dar a sua contribuição, a fim de financiar este Estado Social e Tributário de Direito.

Entretanto, se não houver riqueza a ser tributada, não há incidência do tributo e, pelo contrário, essa pessoa deverá ser beneficiada pela solidariedade social vez que esta protege o mínimo existencial. Não é demais dizer, também, que abaixo do mínimo existencial inexiste capacidade contributiva.

É o que nos ensina Tipke (*apud* GODOI E GRECO 2005, p. 61):

> O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios.

Desse modo, na medida em que se afirma que a capacidade contributiva é fundamento dos impostos, não haverá espaço para tributação e eventual exigência tributária onde elas não existirem.

Todas as normas tributárias deverão estar em consonância com esse princípio estampado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco (GODOI e GRECO, 2005, p. 181):

> Em suma, a previsão do artigo 145, §1º da CF/88, não é mero enunciado de um propósito, é preceito com eficácia jurídica que repercute amplamente no perfil e na funcionalidade do ordenamento positivo tributário e do qual se extraem diversas consequências no campo da sua aplicação e interpretação.

O princípio da solidariedade genérica concretiza-se também por meio das normas tributárias de finalidade extrafiscal.

Os incentivos fiscais concedidos a empresas instaladas na Zona Franca de Manaus também são exemplos de normas extrafiscais que visam reduzir as desigualdades regionais, que é um dos desideratos do princípio da solidariedade.

As normas extrafiscais podem ser desestimulantes de um comportamento socialmente indesejável, mediante oneração tributária, ou estimulantes de um comportamento social desejável mediante desoneração tributária.

O imposto de renda com alíquotas progressivas promoveria a redistribuição de renda na medida em que tributaria progressivamente a renda. Essa redistribuição de renda se daria pela redistribuição da carga tributária para investimentos sociais destinados à população mais carente.

Assim, a intervenção indireta do Estado na economia, por meio da indução de comportamentos dos agentes econômicos, estimulando ou desestimulando condutas, tornou-se importante instrumento para se buscar o desenvolvimento econômico e social, e o principal instrumento utilizado para esse fim é a tributação.

De tal maneira, por meio da tributação indutora, utilizando-se da função extrafiscal, o Estado deve atender às necessidades na condução da econômica ou correção de situações sociais indesejadas ou mesmo possibilidades de fomento a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais.

Nesse sentido discorre Daniel Cavalcanti Silva (2007, p. 100):

> O valor finalístico da extrafiscalidade que o legislador incute na lei tributária, portanto, deve atender às necessidades na condução da economia ou correção de situações sociais indesejadas ou mesmo possibilidade de fomento a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais.

Por fim, ressalta-se, pelo fato de a utilização dos tributos na sua função indutora significar um valioso instrumento de intervenção no domínio econômico e impactar direta ou indiretamente um determinado nicho de mercado, que se pretendia efetivar uma política pública, o Estado deve agir com moderação e bom senso, bem como dentro dos limites impostos no ordenamento jurídico nacional (FERREIRA, 2011).

Portanto, conclui-se que a intervenção do estado na economia, desde que moderada e com bom senso, é essencial para corrigir as falhas de mercado e a garantia dos direitos sociais constitucionalmente previstos, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social, respeitando os fundamentos e objetivos da República Federativa.

Os nossos tributos costumeiramente são utilizados na sua finalidade fiscal, ou seja, para o custeio das necessidades estatais. Entretanto, ultimamente, vem ganhando espaço, por sua eficiência, a utilização da tributação na sua finalidade extrafiscal (indutora), ou seja, para estimular ou desestimular comportamentos dos agentes econômicos.

O artigo 174 da Constituição Federal é um dos fundamentos para a tributação indutora, na medida em que se prevê o Estado como agente regulador da atividade econômica, pois se pode encontrar também fundamento para a tributação indutora nos artigos 146-A, 170 e 225, todos da Lei Magna.

Assim, a tributação indutora ou extrafiscal tem se revelado importante e eficiente instrumento de intervenção do Estado na Ordem Econômica, já que influencia diretamente no custo operacional da atividade econômica tributada, permitindo aos agentes econômicos buscarem evitar o aumento do custo da sua atividade ou se portar de modo a fazer *jus* a um incentivo fiscal.

O doutrinador Roque Carraza (2008, p. 109) define extrafiscalidade como:

> Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou a base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Ainda, o fato de ser fundamentada em aspectos jurídicos, econômicos, sociais administrativos e políticas, com programa de governo e metas a serem atingidas.

Diante disso, Marilene Talarico Martins Rodrigues (2007, p. 206) comenta:

> A política tributária não pode ser reduzida a uma atividade política meramente arrecadatória, para cobrir gastos públicos cada vez maiores. Uma real e autêntica política tributária deve ser fundamentada em diversos fatores, tais como: aspectos jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos, com programa de governo e metas a serem atingidas. Da análise de todos esses fatores como um todo é que surgirá uma autêntica política tributária em favor da sociedade, e para que o tributo alcance suas reais finalidades na conformação do Estado brasileiro.

Os elementos caracterizadores da extrafiscalidade são o fim constitucional pretendido, o meio utilizado e a técnica adotada.

Essas são as palavras do professor Paulo Caliendo (2016, p. 197):

> São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) **fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada**. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)4, entre outros.

Cabe salientar que a extrafiscalidade deve ser utilizada com moderação, bom senso e pautada nos princípios constitucionais garantidores dos direitos fundamentais dos indivíduos.

Nesse sentido a lição de Maria de Fátima Ribeiro e Jordana Viana Payão (2016, p. 295):

> Como toda e qualquer atuação do Estado, a tributação precisa ser pautada nos princípios constitucionais, em especial quando for de natureza extrafiscal, já que expressa uma intervenção do Estado na Ordem econômica, seja incentivando ou restringindo a inciativa privada. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado significa que a atuação soberana do Poder Público deverá ser pautada na busca do interesse coletivo.

Soma-se a isso o fato de que, sob o prisma do Direito Econômico, os tributos, utilizados em sua função extrafiscal, devem obedecer ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, que por sua vez se desdobra nos seguintes aspectos: legitimidade dos fins, imprescindibilidade do meio e a razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito, pelo qual o sacrifício exigido deve estar em relação direta com a relevância da finalidade objetivada (RODRIGUES, 2007, p. 100).

Em razão disso, a extrafiscalidade econômica exige previsão expressa no ordenamento jurídico. As medidas extrafiscais desincentivadoras, que criam gravames sobre determinadas atividades, devem se submeter à legalidade estrita, à repartição rígida de competências e ao princípio da proporcionalidade. Não se pode deduzir sua competência de princípios constitucionais, ainda mais ser forem medidas gravosas ao contribuinte. Na mesma esteira, as medidas incentivadoras que criem distinção de carga tributária entre contribuintes exigem uma lei específica autorizativa. Por fim, cabe frisar que o uso de isenções e benefícios ficais é uma medida excepcional e sua utilização deve ser complementar e coerente com o sistema geral.

Nesse sentido apontam as palavras de Paulo Caliendo (2016, p. 2016):

> Em consequência vemos que devemos aprofundar o nosso estudo da extrafiscalidade econômica. Cinco conclusões iniciais podem ser listadas: 1. não existe competência implícita para a imposição de medidas extrafiscais, esta exige ordenação legal; 2. devemos distinguir a indução econômica em suas duas principais medidas: *incentivadoras* e *desincentivadoras*. O conceito, eficácia e controle de cada uma destas medidas é diverso. As medidas desincentivadoras criam gravames sobre determinadas atividades e, portanto, devem estar submetidas à legalidade estrita, a repartição rígida de competências e ao princípio da proporcionalidade; 3. não se pode deduzir diretamente de princípios constitucionais (solidariedade, função social ou dever geral de pagar tributos) uma competência para a imposição de medidas indutoras, especialmente se gravosas ao contribuinte; 4. as medidas incentivadoras que criam distinção de carga tributária entre contribuintes exigem igualmente lei específica que incentive determinada política pública, tal como estímulo à família, cultura, saúde, entre outros. Não pode determinada conduta incentivar um setor sem uma lei específica autorizativa; 5. o uso de isenções e benefícios fiscais é uma medida excepcional em nosso sistema, fundado na fiscalidade. A sua utilização deve ser complementar e coerente com o sistema geral, não podendo servir para criar novas

> iniquidades, complexidade desnecessária no sistema ou desorganizar o sistema econômico por isenções distorcidas do mercado. A proteção do mercado é uma questão de ordem pública em nosso sistema.

No entanto, dentro do bom senso e razoabilidade, a extrafiscalidade tem se mostrado importante instrumento na defesa da economia nacional, orientando os investimentos nos setores produtivos para dar causa à promoção do desenvolvimento regional e, ainda, implementando políticas públicas.

Nota-se que a função extrafiscal do tributo não visa prioritariamente ao custeio do Estado e sim ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou a intervir na economia.

Nesse sentido é a lição de Hugo de Brito Machado (1997, p. 129): "[...] o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros". Esse posicionamento é ratificado por Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 146), ao afirmar que "à forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade".

A redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos ocorreria, uma vez que a oneração dos contribuintes mais ricos pela tributação progressiva possibilitaria uma desoneração dos contribuintes mais pobres, se comparada com a tributária proporcional.

A capacidade contributiva sob o foco da solidariedade social deve ser interpretada pela capacidade econômica da pessoa humana, uma vez que esta é o elo do tributo e da solidariedade social. Uma faceta da capacidade econômica é seu aspecto limitativo, constituindo um limite material do poder de tributar, pois o desrespeito ao seu "núcleo duro" (tributo com efeito de confisco, desrespeito do mínimo vital, presunções legais abusivas gravando uma capacidade inexistente) por determinada exação deve ser verificado pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário.

Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um direito tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário, globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social).

Nessa esteira, o direito tributário deve passar de um "não fazer" (que prestigia as limitações do poder) para um "dever fazer" que prestigia os princípios gerais da tributação.

O ideal a ser perseguido, quando se trata de ponderação de valores constitucionais, é dar mais peso ao valor "solidariedade social" (ainda mais que se trata de objetivo constitucional fundamental) do que ao valor "arrecadação". Nesse sentido, não se pode ver a tributação

somente como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio, deve-se vê-la também sobre a perspectiva da viabilização da dimensão do ser humano.

A tributação não precisa ser a melhor possível no atendimento do princípio da solidariedade, mas também nada justifica que ela contrarie o valor "solidariedade".

Entretanto o que se vê é o descaso do legislador ordinário em relação aos preceitos constitucionais que buscam a solidariedade.

1.4 A função social da empresa

A evolução social e jurídica da sociedade tem gerado cada vez mais o dever ético de que cada um cumpra com sua responsabilidade social.

Nos primórdios, o direito empresarial consistia em se aplicar aos membros de uma determinada corporação de comerciantes a responsabilidade social. Surge com o Código Comercial de 1808 a chamada teoria dos atos de comércio, que estabelecia, basicamente, que aquele que explorasse atividades econômicas considera pelo direito como ato de comércio ou mercancia estaria sujeito às normas do referido diploma (COELHO, 2014, p. 28).

Por outro lado, a teoria da empresa amplia o campo de atuação comercial, estendendo sua abrangência, prevendo de forma ampla, as atividades econômicas, a exceção das atividades intelectuais, de natureza literária, artística ou científica (COELHO, 2014, p. 29). Na lição de Rubens Requião (1978, p. 32), ela pode ser definida como uma organização de fatores de produção.

Sabe-se que a iniciativa privada, por meio da exploração das atividades de empresa, empreendedorismo e avanço tecnológico, é o que impulsiona o desenvolvimento econômico e social.

Desse modo, a empresa exerce na ordem econômica a organização da atividade produtiva e gestora de propriedades privadas, tendo como limitação a garantia constitucional que condiciona a livre iniciativa e a propriedade a uma função social, impondo à empresa que cumpra com sua função social, à semelhança do que ocorre com o contrato.

Nas palavras de Fábio Ulhôa Coelho (2014, p. 24), a atividade empresarial, objeto de estudo do direito empresarial, pode ser considerada como:

> A articulação de fatores de produção, que no sistema capitalista são quatro: capital, mão de obra, insumo e tecnologia. […] estruturar a produção ou circulação de bens ou serviços significa reunir os recursos financeiros (capital), humanos (mão de obra),

> materiais (insumo) e tecnológicos que viabilizem oferecê-los ao mercado consumidor com preços e qualidade competitivos.

Nessa ótica, o papel desempenhado pelas empresas deve ir além do ideal exclusivamente lucrativo, devendo entender que seus atos atingem muito mais a sociedade do que ela própria, ou seja, deve exercer sua atividade de empresa atendendo ao cunho social (OLIVEIRA e SANTOS, 2016).

Por isso, a Constituição protege, dentre outras garantias, o reconhecimento da dignidade da pessoa humana e da solidariedade social como pilares da sociedade, os quais ecoam nos mais diversos ramos do direito e da comunidade como um todo. Assim, esses princípios foram alçados à qualidade de vetores incontestes, devendo economicamente se adequarem aos novos valores e princípios inseridos pela ordem constitucional estabelecida. O ideal liberal cedeu espaço ao social, podendo a efetivação dos direitos e garantias fundamentais serem reivindicados pelos seus titulares. O Estado assume o papel de garantidor desses direitos e garantias, proporcionando o mínimo de condições para a sobrevivência digna ao ser humano, incluindo a educação, saúde, lazer, alimentação e pleno emprego. Entretanto, o Poder Público, de forma isolada, não logra êxito na concretização plena de tais premissas, em face das limitações orçamentárias a que está sujeito. Torna-se, portanto, necessário a interação com o âmbito privado na efetivação dos direitos e garantias fundamentais, sendo preciso a iniciativa privada contribuir com os aspectos sociais, educacionais e até culturais da comunidade em que está inserida (PAYÃO, SANTIAGO, 2017, p. 244).

O amadurecimento da sociedade quanto à implementação dos direitos e garantias fundamentais da pessoa humana tem repercutido de forma positiva na adequação de institutos jurídicos essenciais na estrutura jurídica e é considerado como a mola propulsora da evolução do movimento do constitucionalismo.

A exploração absoluta do capital por meio dos grandes detentores do poder econômico não tem mais guarida nas sociedades atuais, devendo-se visar, além do lucro e expansão do exercício de cada atividade de empresa, cumprir a função social de cada uma delas, bem como cumprir as normativas inerentes a elas.

A finalidade social dos direitos subjetivos são discussões que se inserem na crítica e superação do formalismo e individualismo exacerbados do Estado Liberal.

Nesse sentido a lição de Rosanvallon (1997, p. 38):

> Foi nesse contexto que, no intuito de reparar falhas do sistema de livre mercado e de compensar desigualdades econômicas, surgiram diversas teorias favoráveis à intervenção do Estado na economia, de maneira a conciliar a liberdade de iniciativa e

> a propriedade privada, de um lado, e os interesses sociais, de outro. Nesse sentido, desempenhou fundamental importância o pensamento de Keynes, que forneceu modelo capaz de estabelecer correspondência global entre os imperativos de crescimento econômico e as demandas sociais no âmbito de um Estado econômica e socialmente ativo.

Nesse diapasão, com a mesma *ratio legis*, tem-se garantido constitucionalmente a livre iniciativa econômica no artigo 1º, inciso IV, e *caput* do artigo 170, ambos da Constituição Federal, e um dos direitos fundamentais da República Federativa. Entretanto, essa liberdade econômica não é absoluta, sendo necessária a intervenção do Estado na Economia para garantir direitos e o equilíbrio do mercado.

Assim é que o artigo 170 da Constituição Federal versa sobre princípios gerais da atividade econômica, sendo que estes, também, norteiam o sistema jurídico constitucional, primando pela garantia da dignidade humana e o desenvolvimento nacional.

Converge para esse sentido a lição de Eros Grau, "a ordem econômica mencionada no art. 170, *caput* do texto constitucional deve ser dinamizada tendo em vista a promoção da existência digna que todos devem gozar" (GRAU, 2005, p. 196).

Nesse cenário as organizações empresariais, na contemporaneidade, ganham relevância porque são agente propulsor da ordem econômica e desempenham importante papel no desenvolvimento econômico e social (SANTIAGO e MEDEIROS, 2017).

No entanto, nesse mundo globalizado, a concorrência entre esses agentes econômicos, além de trazer crescentes avanços tecnológicos e econômicos, tem causado inegável impacto social, aumentando a desigualdade social e despertado o questionamento em relação à dualidade entre a lícita busca das empresas por seu desenvolvimento particular e lucro e a escassez de recursos do Estado para fornecer condições mínimas de dignidade à toda sociedade, o que influencia diretamente no desenvolvimento nacional (SANTIAGO e MEDEIROS, 2017).

Dessa forma, para que não ocorram esses desvios decorrentes da busca desenfreada pelo lucro e desenvolvimento particular, é que se impõe à empresa que cumpra sua função social.

Fica claro então a transição do direito empresarial de uma ótica exclusivamente privada para outra que pretende atender ideais coletivos. Ser bem-sucedido na atividade empresarial já não se resume a ser competitivo ou possuir maior patrimônio, mas passa a ser valorizada também aquela empresa com iniciativas sociais, educacionais e culturais (PAYÃO e SANTIAGO, 2017, p. 246-47).

Dessa forma, a autonomia de vontade e a propriedade, tradicionais pilares do direito privado, deverão ser inspiradas pelo paradigma da função social e da solidariedade, tendo em

vista a busca pela justiça distributiva e social como fim do princípio da dignidade da pessoa humana (PAYÃO e SANTIAGO, 2017, p. 247).

O dever de a empresa cumprir a sua função social está implicitamente disposto na Constituição Federal, já que ela expressa a noção de limitação da iniciativa privada e da propriedade, bem como o ideal de socialidade. Assim, sendo a empresa um instrumento legal para o exercício de iniciativas econômicas, nada mais coerente do que reconhecer a função social da empresa, uma vez que a Carta Magna estabelece que a livre iniciativa dever ter um valor social (SANTIAGO e CAMPELLO, 2016).

No mesmo sentido, o Código Civil dispõe que a propriedade e os contratos devem cumprir sua função social. Isso em razão de que os princípios da socialidade e eticidade são uns dos pilares basilares desse códex.

Não é outra a lição de Mariana Ribeiro Santiago e Livia Gaigher Bósio Campello (2016, p. 128-129):

> Nesse sentido, dispõe o Código Civil, em seu art. 421: "a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato"; e no seu art. 1.228, §1º: "o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna e as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas". O princípio da socialidade é um dos três princípios basilares do novo Código Civil, sendo os outros dois o princípio da eticidade e o princípio da operatividade. Isso é assim, exatamente, em consequência da mudança de visão que condenou o individualismo exacerbado à morte.

Portanto, vislumbra-se que a função social da empresa é uma decorrência automática da função social da propriedade e do valor social da livre iniciativa, ambos constitucionalmente garantidos, bem como pelo fato da atividade empresarial ser uma especificação do direito das obrigações, uma vez que o direito de empresa é consequência do direito das obrigações, não há como se negar o dever da empresa de atender a sua função social (SANTIAGO e CAMPELLO, 2016).

É importante frisar que os pilares privilegiados pela ordem constitucional, essencialmente a dignidade da pessoa humana e a solidariedade social devem se irradiar em todos os aspectos da ordem econômica atualmente.

É o que leciona Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p. 930):

> Numa primeira acepção, considerar-se-á que a "função social da propriedade" consiste em que esta deve cumprir um destino economicamente útil, produtivo, de maneira a satisfazer as necessidades sociais preenchíveis pela espécie tipológica do bem (ou pelo menos não poderá ser utilizada de modo a contrariar esses interesses),

> cumprindo, destarte, ás completas sua vocação natural, de molde a canalizar as potencialidades residentes no bem em proveito da coletividade (ou, pelo menos, não poderá ser utilizada de modo a adversá-las).

Visto isso, o cumprimento da função social da empresa preconiza uma reflexão acerca da responsabilidade social da empresa também da sua função ética.

O dever de cumprir a sua função social faz que a empresa obedeça às finalidades principais para as quais fora estruturada, uma vez que são úteis ao desenvolvimento econômico do país. Por outro lado, não pode ignorar a realidade social, educacional, cultural do meio em que se encontra, devendo contribuir com o cumprimento dos direitos e objetivos constitucionais, que, por óbvio, vão além do estatuto da empresa.

É o que nos diz Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira (2004, p. 38):

> É nesse contexto de tutelas plurais aos interesses sociais, que o direito de empresa ressurge estruturado sob novos comandos, tornando possível a compreensão dos fins sociais da empresa, antes extremamente individualista. A nova concepção oportuniza também a reflexão acerca da responsabilidade social da empresa, bem como de sua função ética.

Corroborando com esse pensamento, pode-se dizer que a sociabilidade ou função social como limitadores do ímpeto liberal da empresa significa a democratização e moralização da sua gestão e a realização de uma conduta que atenda aos superiores interesses do país e da sociedade (WALD, 2003).

Essa postura da empresa é chamada, por Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira (2004, p. 45), de dignidade empresarial que se expressa por meio do exercício da atividade econômica de forma equilibrada, sem abusos, cumprindo com as funções econômica e social, de forma adequada aos preceitos constitucionais, bem como, na medida em que inclui em sua postura o benefício social, atende aos preceitos da ética empresarial.

É nesse sentido também o raciocínio de Maria Helena Diniz (2018, p. 384):

> A propriedade empresarial deverá atender à função social, exigida pela Carta Magna (arts. 5º , XXII , 182, §2º, e 186); por isso o empresário exercerá sua atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços no mercado de consumo, de forma a prevalecer a livre concorrência sem que haja abuso de posição mercadológica dominante, procurando proporcionar meios para a efetiva defesa dos interesses do consumidor e a redução de desigualdades sociais, assumir funções assistenciais para seus empregados, p. ex, formando serviços médicos, fundos de previdência, planos de aposentadoria, promovendo ensino básico, creches, transporte, e, ainda, realizar projetos de recuperação do meio ambiente, e do patrimônio histórico-cultural. É preciso compatibilizar essa sua função social, visando o bem-comum, o bem-estar e a justiça social, com a finalidade de produção de lucros.

A amplitude e a indeterminação do termo "função social" têm o propósito de permitir a interpretação do direito privado segundo os objetivos fundamentais (CARDOSO, 2013, p. 201).

A obrigação da empresa de respeitar sua função social e sociabilidade significa a democratização e moralização do governo dela e interesses do país e da sociedade (WALD, 2003, p. 854).

A conscientização de que se deve respeitar a prevalência do fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana perante os demais direitos, especialmente os iminentemente individuais, gera o dever de o particular atuar de forma a repercutir na órbita dos direitos da coletividade, ainda mais quando a capacidade econômica que detém lhe permite atuar de modo egoístico e indiferente em relação aos demais membros da sociedade.

Assim, respeitar a função social da empresa visa compatibilizar os interesses individuais aos interesses coletivos, já que o Estado, sozinho, não consegue atender a todas as demandas sociais. Logo, a função econômica, financeira e competitiva da empresa deve coadunar-se à função eminentemente social.

Eros Grau (2015, p. 212), interpretando o artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, aduz que:

> Sociedade livre é sociedade sob o primado da liberdade, em todas as suas manifestações, e não apenas enquanto liberdade formal, mas sobretudo como liberdade real. Liberdade da qual, neste sentido, consignado no art. 3º, I, é titular- ou cotitular, ao menos, paralelamente ao indivíduo- a sociedade. Sociedade justa é aquela, na direção do que aponta o texto constitucional, que realiza justiça social, sobre cujo significado adiante me deterei. Solidária, a sociedade que não inimiza os homens entre si, que se realiza no retorno, tanto quanto historicamente viável, a *Geselchaft*- a energia que vem da densidade populacional fraternizando e não afastando os homens uns dos outros.

Ao tentar precisar o alcance da palavra solidariedade, Paulo Luiz Netto Lôbo (2009, p. 81) afirma que esta:

> como categoria ética e moral que se projetou para o mundo jurídico, significa um vínculo de sentimento racionalmente guiado, limitado e auto-determinado que impõe a cada pessoa deveres de cooperação, assistência, amparo, ajuda e cuidado em relação às outras. A solidariedade cresce de importância na medida em que permite a tomada de consciência da interdependência social.

Portanto, não é demais dizer que a solidariedade social consiste em um ato complexo, no qual concorrem o Poder Público e a própria sociedade, respeitando os apontamentos constitucionais que direcionam as ideologias, políticas e jurídicas para a sua implementação e

otimização, acolhendo os princípios da dignidade humana e do pluralismo social e político (DINIZ, 2007, p. 173).

É com a implementação do princípio da solidariedade social que se pode ter a esperança de superar o individualismo humano, na medida em que ele ingressa no sistema jurídico como uma forma de atribuir significado ao próximo, despertando a intencionalidade humana em reconhecer a existência do outro, porque conduz o comportamento à consciência perceptiva do seu ambiente social (CARDOSO, 2013, p. 157).

Fraternidade e solidariedade não são sinônimas, mas se complementam, pois, enquanto a segunda se exprime nos variados modos de auxílio ao semelhante e de agir em conjunto ao próximo, a primeira é mais abrangente, expressando valores como amor, tolerância e respeito ao outro, bem como um agir em benefício ao próximo, altruísmo mesmo, filantropia (GRECO, 2005, p. 174).

José Casalta Nabais (2005, p. 112) em análise da solidariedade expõe que:

> Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente sua affectio societatis, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos — o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer no sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença á comunidade.

A ideia solidariedade faz que cada ser humano reflita sobre as dificuldades do próximo, ou seja, a conscientização de que esforços mútuos são frutíferos, que não cabe exclusivamente ao Estado suprir necessidades sociais, até por se tarefa inviável; logo, o papel do cidadão individualmente considerado e, mais ainda, organizado em instituições privadas ganha destaque e relevância social, ultrapassando a filantropia e a caridade, alcançando mais do que meras ações sociais.

A cidadania solidária torna-se um aspecto fundamental nesse sentido, quando o cidadão assume um novo papel, ciente de que seu protagonismo ativo na vida pública já não se limita ao controle do exercício dos poderes estatais. No entanto, acima de tudo, alcança a assunção de responsabilidades, encargos e deveres que derivam dessa mesma vida pública e ultrapassam a competência exclusiva do Estado (NABAIS, 2005, p. 112).

A empresa desenvolve papel fundamental nesse sentido, na condição de combustível da economia do país, não deve ficar limitada ao seu fim primordial que é a busca pelo lucro, mas

dispor de vetores de atuação voltados às necessidades sociais, conforme sua capacidade, seja no âmbito local, seja em maior abrangência.

A função solidária da empresa expressa justamente a junção dos conceitos de solidariedade e cidadania na atividade econômica e, ao lado da função social da empresa, busca uma atuação mais humana na atividade empresarial, uma atuação mais positiva, com ações concretizadas.

Conclui-se que a função da empresa é princípio constitucional e sua finalidade é atender os fins da justiça social, bem como os princípios da socialidade e eticidade, promovendo um desenvolvimento econômico e social ético.

Portanto, a solidariedade consiste em algo intrínseco ao ser humano, de ajuda mútua, chegando nos dias atuais a ser alçada como princípio jurídico, sendo todos os seres humanos responsáveis pelo bem estar econômico e social. Inclusive, em um cenário internacional deve-se pensar que o mundo inteiro tem responsabilidade social em mitigar as mazelas do ser humano, tais como, o sofrimento pela fome, doenças e outras privações.

1.5 – Considerações Parciais

Por isso, a solidariedade social, além de estar expressamente positivada em nosso texto constitucional, está implícito em todo o nosso ordenamento jurídico. Podemos vislumbrar isso na evolução histórica da seguridade social desde seu surgimento, na ajuda familiar, nos mutualismos e nas demais etapas, sempre foi marcada pela cooperação entre os indivíduos de um mesmo grupo social, como se fossem elementos de um mesmo sólido e se responsabilizassem por todas as suas partes.

Diante disso, ao consagrar-se concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar, a tributação deve ser exercida em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Nesse sentido, a capacidade contributiva sob o foco da solidariedade social deve ser interpretada pela capacidade econômica da pessoa humana, uma vez que esta é o elo do tributo e da solidariedade social.

Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um direito tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário, globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social).

A tributação não precisa ser a melhor possível no atendimento do princípio da solidariedade, mas também nada justifica que ela contrarie o valor “solidariedade”.

A cidadania solidária torna-se um aspecto fundamental nesse sentido, quando o cidadão assume um novo papel, ciente de que seu protagonismo ativo na vida pública já não se limita ao controle do exercício dos poderes estatais.

É por isso, que a empresa desenvolve papel fundamental nesse sentido, na condição de combustível da economia do país, não deve ficar limitada ao seu fim primordial que é a busca pelo lucro, mas dispor de vetores de atuação voltados às necessidades sociais, conforme sua capacidade, seja no âmbito local, seja em maior abrangência.

A função solidária da empresa expressa justamente a junção dos conceitos de solidariedade e cidadania na atividade econômica e, ao lado da função social da empresa, busca uma atuação mais humana na atividade empresarial, uma atuação mais positiva, com ações concretizadas.

Conclui-se que a função da empresa é princípio constitucional e sua finalidade é atender os fins da justiça social, bem como os princípios da socialidade e eticidade, promovendo um desenvolvimento econômico e social ético.

O cumprimento da função social pela empresa possibilita o desenvolvimento social, dignidade humana e solidariedade entre os que vivem em sociedade e os entes públicos e privados.

Da mesma forma, a tributação sustentável, ou seja, aquela equilibrada e respeitadora da capacidade contributiva de cada contribuinte, é o meio capaz de garantir o desenvolvimento da coletividade e a estabilização da vida em sociedade, alocando bens públicos, distribuindo renda e, por consequência, causando o desenvolvimento social e econômico.

Por isso, entendem-se necessários, e aqui se procura demonstrar que aqueles que exercem atividade de empresa, sendo responsáveis pela movimentação econômica de cada país, bem como pelas inovações tecnológicas, devem, além do lucro final de sua atividade, procurar exercer sua função social, procurando cumprir suas obrigações tributárias, exercendo filosofia ética de *compliance* tributário, para possibilitar o equilíbrio social e econômico do meio social em que estão inseridos.

2 O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO

Neste capítulo, apresenta-se um breve resumo sobre o conceito de desenvolvimento econômico e social. O conceito de desenvolvimento evoluiu no tempo e tem sido objeto de debates e discussões, isso porque o significado de desenvolvimento diz respeito aos valores que são considerados importantes em determinada sociedade e em um determinado momento histórico.

Verifica-se que, ao final da Segunda Guerra Mundial e meados dos anos de 1960, não se diferenciava entre desenvolvimento e crescimento econômico, sendo consequência disso o fato de alguns países terem tido elevadas taxas de crescimento econômico sem que a sua população tivesse melhorado as condições de vida.

Em resposta a essa constatação, vislumbra-se que o desenvolvimento de uma país vai além do crescimento econômico, pressupondo desenvolvimento social, dignidade humana e solidariedade entre os que vivem em sociedade e os entes públicos e privados.

Em seguida, apresenta-se uma análise sobre a tributação como instrumento de concretização desses conceitos, já que cabe ao Estado concretizar o bem comum e aquela é a sua fonte de obtenção de recursos financeiros. Isso porque, na medida em que se exige um Estado interventor para equilibrar o mercado, fiscalizá-lo e fomentá-lo, garantindo-se direitos fundamentais e desenvolvimento social, aos tributos são dados papel fundamental nessa missão.

A tributação sustentável, ou seja, aquela equilibrada e respeitadora da capacidade contributiva de cada contribuinte, é o meio capaz de garantir o desenvolvimento da coletividade e a estabilização da vida em sociedade, alocando bens públicos, distribuindo renda e, por consequência, causando o desenvolvimento social e econômico. Por isso, entendem-se necessários, e aqui se procura demonstrar que aqueles que exercem atividade de empresa, sendo responsáveis pela movimentação econômica de cada país, bem como pelas inovações tecnológicas, devem, além do lucro final de sua atividade, procurar exercer sua função social, procurando cumprir suas obrigações tributárias, exercendo filosofia ética de *compliance* tributário, para possibilitar o equilíbrio social e econômico do meio social em que estão inseridos.

2.1 Conceito de Desenvolvimento Social e Econômico

Inicialmente, o significado de desenvolvimento necessita ser mais bem explicado para singularizá-lo perante a confusão que se forma entre os temas desenvolvimento e crescimento.

O conceito de desenvolvimento conta com extensa narrativa de construção, sendo ainda assunto de debates e discussões.

O desenvolvimento é um processo social global. O sentido de desenvolvimento procede da necessidade de classificá-lo em político, econômico, social ou cultural por motivos metodológicos quanto ao tratamento de um desses sentidos particulares. O desenvolvimento, em termos conceituais, é o esclarecimento de entendimentos ou ideais coletivamente partilhados no decorrer do processo histórico-social (VIEIRA; SANTOS, 2012, p. 347-350).

O sentido de desenvolvimento está sujeito aos valores de acordo com a história estabelecidos de cada sociedade, embora guarde em sua essência a conquista de modelos de vida mais elevados acessíveis à maior parte da população. Nessa perspectiva, o conceito de desenvolvimento pode até ser oposto ao conceito de avanço econômico, pois sua finalidade é mais do que a oferta de bens e serviços decorrentes do aumento de produtividade (VIEIRA; SANTOS, 2012, p. 347-350).

Assim sendo, a ideia de desenvolvimento foi gradativamente introduzindo uma série de exterioridades sociais: profissão, necessidades básicas, bem-estar, ensino, saúde, justiça etc. Inúmeros atos e categorizações os levaram a construir a visão das diferenças de complexidade entre desenvolvimento e crescimento e gerar ações micro para cada reconhecimento, tornando-se mais simples a preparação de atitudes particulares que se cristalizam em embasamentos sólidos com o "todo" (GATTO, CALAFANGE, ANJOS, 2003, p. 29-30).

As palavras 'desenvolvimento econômico' e 'crescimento econômico' são utilizadas com muita assiduidade nos estudos acadêmicos em vários campos do conhecimento como a história, economia e geografia. Igualmente são corriqueiras nos meios de comunicação social e na política. No entanto, tanto no domínio acadêmico quanto exterior à atividade de pesquisa, há conflito em relação ao uso dos conceitos de crescimento econômico, desenvolvimento econômico e desenvolvimento social (GATTO, CALAFANGE, ANJOS, 2003, p. 29-30).

No Dicionário de Economia, crescimento econômico denota ampliação da capacidade produtiva econômica e, assim sendo, da produção de bens e serviços de um certo país ou espaço econômico. O crescimento é medido por meio do progresso de crescimento anual do Produto Nacional Bruto – PNB ou pelo Produto Interno Bruto - PIB. O crescimento de uma economia é mostrado ainda com a mensuração do crescimento da sua força de trabalho, receita nacional guardada e investida e o grau de aprimoramento tecnológico (VIEIRA; SANTOS, 2012, p. 347-350).

Já desenvolvimento econômico é o crescimento econômico seguido do avanço do modelo de vida da população e por mudanças necessárias na composição econômica e social

que permitem a distribuição mais igualitária das riquezas produzidas (SANDRONI, 1994, p. 53).

Sobre o tema desenvolvimento social, este é bastante amplo para motivar consensos quanto a sua prioridade e, respectivamente, suportar intensas discrepâncias quanto às compreensões e estratégias para sua ascensão (LAMPREIA, 1995, p. 9-16).

Abordar o tema desenvolvimento social demanda, antes de tudo, enfrentar a questão das iniquidades sociais de toda ordem de gênero, raça, renda, profissão, acesso universal a bens de consumo coletivo, dentre outros que distinguem nossa sociedade, sem restringi-las à dimensão singular da pobreza (LAMPREIA, 1995, p. 9-16).

Tal questionamento apresenta, de imediato, vários efeitos. Inicialmente, estabelece a superação das ramificações entre desenvolvimento econômico e desenvolvimento social; em resultado, a procura de uma nova junta entre políticas econômicas e políticas sociais que mirem à efetiva redistribuição de renda, forjando-se, de tal modo, um padrão de desenvolvimento capacitado a gerar maior justiça social (LAMPREIA, 1995, p. 9-16).

Ademais, no debate sobre as distinções entre crescimento econômico e desenvolvimento econômico, o primeiro incide em mais dele mesmo, e o segundo, alude em variações estruturais arroladas a um dispositivo cognitivo coletivo, combinado por conhecimentos que comportem hierarquizar problemas e recursos e ainda promover a coordenação entre os intérpretes sociais.

Esse formato beneficia a classificação de poder econômico e social, formando uma nova economia política. À vista disso, o desenvolvimento econômico passa por uma transformação na classificação do poder político; por conseguinte, unifica a produção de recursos com sua repartição em função da força política dos atores sociais.

O desenvolvimento econômico é um acontecimento histórico que inicialmente passa a acontecer nos países que concretizaram sua revolução capitalista; é o procedimento de sistematização de acúmulo de capital e de incorporação do desenvolvimento técnico ao trabalho e ao capital que induz ao avanço sustentado da produtividade ou da renda por habitante e, em resultado, das remunerações e dos modelos de consumo de uma determinada sociedade (PEREIRA, 2006, p. 2-3).

Uma vez iniciado, o desenvolvimento econômico tende a ser relativamente espontâneo ou autossustentado na medida em que, no sistema capitalista, as estruturas de mercado abarcam incentivos para o contínuo avanço do estoque de capital e de informações técnicas. Isso não denota, entretanto, que os percentuais de desenvolvimento serão iguais para todos: pelo contrário, alterarão consideravelmente dependendo da capacidade das nações de empregarem

seus respectivos Estados para estabelecer estratégias nacionais de desenvolvimento que lhes permitam ser bem-sucedidas na concorrência global (PEREIRA, 2006, p. 3).

Os diferenciais no desenvolvimento econômico real entre cada país, sua atinente posição na essência do sistema mundial capitalista, suas estruturas sociais, as maneiras de coordenação e as estratégias políticas das diferentes classes fundam a multiplicidade existente no avanço das relações políticas. Na prática, os direitos humanos, de determinado modo garantidos, mas sempre de validade relativa, permanecem até hoje limitados a um pequeno número de estados econômica e politicamente dominantes (HIRSCH, 2010, p. 96).

O capitalismo é um sistema financeiro coordenado pelo mercado, no qual empresas e Estados-nação competem a nível mundial, e o desenvolvimento econômico pode ser assimilado como o sucesso nessa competição; dificilmente se poderá falar em desenvolvimento econômico se o país permanecer desenvolvendo a taxas na maior parte mais baixas que seus competidores. Foi só com a globalização e a abertura de todos os mercados que essa concorrência se tornou clara, mas desde a revolução capitalista o desenvolvimento econômico se converteu como um desígnio político essencial das nações, de maneira que o governo de um Estado só estará verdadeiramente sendo bem-sucedido se estiver conseguindo taxas razoáveis de crescimento (PEREIRA, 2006, p. 3).

O progresso histórico do capitalismo é caracterizado por uma fila de conflitos seculares, "conjunturais do movimento circular da economia", geravam mudanças nas relações sociais. Do mesmo modo, nota-se que a sociedade capitalista, com incompatibilidades sociais, é mensageira de tensões (HIRSCH, 2010, p. 100).

O desenvolvimento econômico é obra do sistema capitalista injusto e desequilibrado em curto prazo, mas dinâmico e eficiente, que é coordenado pelo Estado enquanto organização e, especialmente, enquanto conjunto de instituições entre as quais o mercado é a principal. É produto histórico de uma composição econômica e social em constante mudança, que iniciou como um capitalismo da burguesia e do capital físico, mas hoje em dia é cada vez mais um capitalismo dos profissionais e do capital humano ou do conhecimento (PEREIRA, 2006, p. 6).

Do ponto de vista da história, o agente por excelência do desenvolvimento econômico é a nação, é a população nacional dotada de um destino comum que consegue dominar uma região e se dotar de um Estado. O fator essencial a decidir o bom êxito do desenvolvimento econômico é a essência ou não de uma nação capaz de estabelecer uma estratégia nacional de ampliação ou de concorrência. Na medida em que uma sociedade nacional se revela suficientemente coesa ou solidária, quando se trata de concorrer internacionalmente, ela saberá

aproveitar melhor seus próprios recursos para crescer: seus recursos naturais e, sobretudo humanos (PEREIRA, 2006, p. 6-7).

Quando uma economia está em pleno processo de expansão, é garantia de que possivelmente existe uma estratégia nacional de desenvolvimento por trás, é garantia que seu governo, seus empresários, especialistas e trabalhadores estão trabalhando de maneira consertada na concorrência econômica com as demais nações. Quando uma economia começa a se desenvolver muito devagar, e até estagnar, é indicação de que sua solidariedade interna está em colapso, que a nação perdeu coesão e se esgarçou, e, deste modo, que já não conta com os subsídios necessários para que se mantenha competitiva.

O desenvolvimento econômico está ligado a uma ação de aumento do capital humano, isto é, dos níveis de ensino, bem-estar, capacidade técnica dos trabalhadores e da transferência dessa força de trabalho para domínios com maior substância tecnológica que aludem em remunerações maiores.

A abundância de recursos financeiros ou bens materiais, a qual permita o aumento da produção e da produtividade, é importante para o desenvolvimento econômico, mas a melhor repartição dos recursos permite a harmonização do desenvolvimento, colaborando para a evolução da qualidade de vida. Vaz (2005) define isso como produtividade social, importante quanto à quantidade e à qualidade da produção de bens e serviços feita por uma determinada sociedade num certo tempo (VIEIRA; SANTOS, 2012, p. 347-350).

Ademais, o que caracteriza o desenvolvimento são como esses bens e serviços produzidos colaboram para o bem-estar da população e como são distribuídos entre ela. Conceitos como a melhora no padrão de vida e alterações no esqueleto econômico são mais subjetivos, o que impede a sua quantificação (SOUZA, 2011, p. 105-135).

Para Amartya Sen (1999, 34-55), desenvolvimento econômico constitui aquilo que os agentes econômicos desfrutam a partir de suas posses, e não essencialmente ter mais posses. Um país desenvolvido é aquele em que as pessoas podem desfrutar das liberdades individuais, para atender a seus anseios, unidas ao comprometimento social institucional. Um desempenho mais direto dos indivíduos, colaboradoras para o desenvolvimento de um capital social, resultante do clima de confiança instituído entre os membros de uma comunidade. Os contatos sociais entre os membros de uma determinada sociedade possibilitam, além das questões econômicas, a disponibilidade dos sujeitos para atender às precisões da coletividade.

À vista disso, para a experiência brasileira dos anos atuais, no que diz respeito aos distintos métodos de construção da cidadania, importa uma contribuição inovadora em pelo menos três aspectos: incorpora a extensão política ao conceito de desenvolvimento social, até

então relegado aos estreitos limites de dimensão residual em relação ao econômico; coloca em realce que o social não necessita subordinar-se ao econômico, mas que dois devem estar estreitamente articulados entre si; e colabora para motivar a crítica à diminuição das noções de cidadania e participação social a meros mecanismos compensatórios, face à exclusão suscitada pelo mercado (LAMPREIA, 1995, p. 9-16).

Em resumo, a experiência brasileira atualmente remaneja a cidadania e a participação social como fatores propulsores de variação na agenda do desenvolvimento, e não mais como simples dados compensatórios das forças desestabilizadoras do mercado. Essa mesma experiência exibe que o método de mudança de um padrão de desenvolvimento excludente para outro que abarque e integre os cidadãos, no sentido de prover suas necessidades principais e ambições humanas, é primeiramente lento, intenso e conflituoso, sobretudo num conjunto caracterizado pela continuação de desigualdades e pela tradição centralizadora e imperiosa do Estado (LAMPREIA, 1995, p. 9-16).

O desenvolvimento é condição imperativa para promoção do bem-estar social, sendo obra da atuação planejadora do Estado. E neste ponto, há de se observar o papel fundamental da atuação Estatal, que deve direcionar suas políticas para elevação do desenvolvimento, de maneira a agir em conjunto com os cidadãos na procura por melhores condições sociais (BERCOVICI, 2005, p. 51).

Tem-se, acima de tudo, o alarido de uma realidade que diz ser o crescimento econômico alguma coisa necessária, mas que deve, de igual modo, incorporar, indiscutivelmente, o aspecto social. O desenvolvimento social se assemelha, na experiência real, a um processo vital para que possa existir um desenvolvimento econômico amparado. As sociedades que conseguiram convencionar ambos os tipos de desenvolvimento permanecem entre as mais avançadas do planeta e confirmam, com seu exemplo, esta conexão é possível. Os investimentos em capital humano, capital social e melhoria da igualdade, além de fins em si mesmos a partir do ponto de vista de sociedades democráticas, são indispensáveis para que o crescimento econômico possa ter alicerces firmes (KLIKSBERG, 1988, p. 20-37).

Assim, sem desenvolvimento social equivalente, não existirá desenvolvimento econômico aceitável.

É indispensável que exista crescimento econômico, equilíbrio monetário, estabilidade econômica e financeira, sem os quais não existirão elementos para se apoiar o desenvolvimento social; entretanto, por sua vez, eles não serão sustentáveis em médio e longo prazo sem que se cause um desenvolvimento social ativo (KLIKSBERG, 1988, p. 20-37).

Coloca-se, então, a precisão de se restaurar o Estado, trazendo como horizonte desejável a acomodação do que se poderia chamar um “Estado inteligente”. Um Estado centralizado em funções estratégicas para a sociedade e com um desenho institucional e um desenvolvimento de aptidões gerenciais que lhe permitam consolidá-las com alta eficácia. Um dos papéis-chave do “Estado inteligente” localiza-se nas abundantes evidências no campo do desenvolvimento social (KLIKSBERG, 1988, p. 20-37).

Nota-se que o desenvolvimento buscado pela Constituição Federal de 1988 considera a união dos sistemas econômico, jurídico, político e social, assim concebido pela harmonia do sistema capitalista com o amparo constitucional dos direitos sociais e pelo desempenho política Estatal na preparação de planos nacionais e regionais de desenvolvimento, com vistas a promover os objetivos fundamentais da República, listados no artigo 3º da Constituição (SARAK, 2010, p. 257).

O texto constitucional adotou a tendência de um mundo globalizado, trouxe o Direito econômico, em seu bojo, buscando primar pelo social, instituindo regras e limites à ordem econômica, com fins de proteger o ser humano, oferecendo-lhe oportunidade de uma vida digna, primando pelo trabalho, justiça social, defesa do consumidor, do meio ambiente, resguardando as gerações presentes e futuras, procurando a redução das desigualdades regionais e sociais e restringindo o direito à propriedade, exigindo que esta cumpra sua função social, como elencada no art. 170 (BINDILATTI, 2016, p. 31-37).

A preferência do Estado brasileiro (política, social, econômica e jurídica) passa ser o humano, em todas as extensões, com um arcabouço voltado para o bem-estar e desenvolvimento do humano, colocando-o como cerne do universo jurídico-constitucional, conhecendo que um dos fins do Estado é harmonizar as condições mínimas para que os indivíduos tenham dignidade **(**HOLANDA, 2014, 127-133).

Esse mínimo de condições para a dignidade humana pode incidir por meio da função transformadora da atividade estatal, em que o Estado deve colaborar para as concretizações no campo do direito econômico e cooperando com o desenvolvimento social.

A Constituição Federal de 1988, embora não tenha incluído taxativamente em seu rol de princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, o desenvolvimento humano como corolário do desenvolvimento econômico e social, tampouco tê-lo feito quanto aos princípios da ordem econômica e financeira, previstos expressamente no seu artigo 170, não se calou quanto ao tema, compreendendo em seu texto vários preceitos indicativos da necessidade constitucional da sua busca (BINDILATTI, 2016, p. 31-37).

A ordem econômica é o mecanismo constitucional que compreende normas administrativas, financeiras e tributárias qualificadoras das regras procedimentais dentro do diálogo social. A interferência do Estado conecta a ideia seguradora dos princípios constitucionais de ordem econômica e social (BINDILATTI, 2016, p. 31-37).

Do ponto de vista jurídico, a ordem econômica é como uma ciência com parâmetros constitucionais, a qual encontra, na justiça social, a prática do princípio da dignidade da pessoa humana e examina acontecimentos econômicos que anseiam incitar o desenvolvimento social, pois perante os princípios constitucionais econômicos a economia considera, dentro das necessidades naturais das manifestações dos cidadãos, qual será o melhor emprego de recursos da receita geral da sociedade ou a política pública a ser inserida (GRAU, 2000, p. 68-71).

Observa-se que, ao compor a estrutura econômica social, o Estado necessita manter-se também como fiscalizador de suas próprias ações e ainda conter as manifestações do campo econômico para que se apresente a efetiva razão sob os preceitos normativos. É de se destacar que o objeto desta tese localiza-se em total consonância com os demais princípios norteadores do sistema jurídico, pelo que a sua efetividade carrega relação direta com as demais ambições sociais e políticas constitucionalmente previstas, sendo que a sua prática ao fator tributação é significativa para que sejam alcançados os outros fins previstos na Constituição Federal desde seu preâmbulo.

Em relação ao *caput* do artigo 170, cabe destacar que a ordem econômica está atrelada ao desenvolvimento econômico em sincronia ao social. Para alcançar tal objetivo, a atividade econômica por parte do ente estatal necessita ser projetada de modo integrado. O desempenho econômico estatal precisará ser integrado a um planejamento (NERY JUNIOR, 2010, p. 154-170).

No Brasil, são manifestos os contrastes econômicos e sociais, o desenvolvimento econômico não institui um fim, trata-se puramente de um elemento para se chegar ao bem-estar social (FERREIRA, 2010, p. 59-77).

Observa-se, assim, a busca pelo desenvolvimento quando o Estado transfere para si o cargo de estabelecer as normas em que se dará esse desenvolvimento, bem como tem o poder de constituir limites, quando opera de modo intervencionista, para garantir certo equilíbrio para o mercado. E tudo isso resguardando a sociedade e garantindo aquilo de que ela precisa, para que se amplie simultaneamente com a economia (PETTER, 2008, p. 78).

> O crescimento econômico não é um fim em si mesmo. Ele tem de estar relacionado, sobretudo, com a melhoria da qualidade de vida das pessoas e com as liberdades de que elas podem desfrutar. [...] o capitalismo propicia o crescimento econômico, mas

> o desenvolvimento econômico é aquele que afere a dignidade da existência de todos, num ambiente de justiça social.

O que caracteriza o desenvolvimento econômico é a constatação de um crescimento do bem-estar econômico, produto nacional e renda per capita, mas que abarca, em seu conceito de desenvolvimento, a verificação da redução dos níveis de pobreza, do desemprego, da desigualdade, das condições de saúde, nutrição, ensino, habitação e transportes. Acresce, ainda, ser possível um país crescer sem desenvolver-se (PETTER, 2008, p. 78).

Nota-se que o desenvolvimento econômico está ligado ao social, uma vez que, para que uma estabilidade econômica aconteça, deve atender aos clamores e demandas da sociedade, quais sejam, o direito humano ao desenvolvimento.

Isso é o que na lição de Maria Luiza Mayer Alencar Feitosa (2013, p.116) se denomina Direito Humano ao Desenvolvimento,

> O enfrentamento do problema da exclusão social vai exigir a necessária conjugação entre esses dois conjuntos conceituais. Por um lado, importa extrair do direito econômico, em esfera constitucional ou internacional, nas relações entre o Estado e os agentes de mercado, medidas que efetivem o interesse social com base nos processos econômicos, e também no tratamento jurídico de fenômenos socioeconômicos, em sentido mais promocional do que protetivo. (...). Por outro lado, o combate à exclusão social vai demandar também medidas de efetiva proteção humana. Aqui entra em cena direito humano ao desenvolvimento, pugnando aceitação (e regulamentação) no âmbito do sistema normativo, em esfera interna e internacional, como garantia da dimensão da dignidade humana.

Amartya Sen (2000, p.6) defende, em obra que se tornou um clássico, a ideia de desenvolvimento como liberdade. Para o autor, "o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam" (2000, p. 6).

Ainda segundo Amartya Sen:

> O crescimento do PNB ou das rendas individuais obviamente pode ser muito importante como um meio de expandir as liberdades desfrutadas pelos membros da sociedade. Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde) (2000, p. 6).

Desenvolvendo a ideia que levou a uma verdadeira mudança na forma de mensurar o desenvolvimento econômico, Amartya Sen argumenta que a liberdade é central no processo de desenvolvimento porque a avaliação do progresso deve ser feita com a verificação de ter havido ou não aumento das liberdades das pessoas e por que a realização do desenvolvimento depende inteiramente da livre condição de agente das pessoas, ou seja, os que elas conseguem efetivamente realizar (2000, p. 7).

Conforme a lição de Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira (2005, p. 657).,

> [...] o conceito jurídico de desenvolvimento pode ser entendido como sendo o princípio que informa as demais regras do ordenamento jurídico, no sentido de orientá-las à efetivação dos direitos sociais, os quais encontram sua base nas necessidades públicas.

Não se trata de tarefa fácil delimitar o papel do Estado na busca do desenvolvimento econômico. De início, não há como afastar, no atual estágio da sociedade humana, a necessidade da atuação do Estado na organização política e, consequentemente, de seu desenvolvi mento, inclusive econômico. Conforme a lição de Matheus Felipe de Castro, "O instrumento privilegiado de realização da meta traçada pela sociedade em sua constituição é o Estado, o terreno do eminentemente político" (2009, p. 15).

Segundo o mesmo autor (2009, p. 16-17), cada formação social acaba por desenvolver o seu próprio Estado concreto, de acordo com as suas singularidades e afirma que:

> Portanto, o Estado é um instrumento absolutamente contraditório, a começar pela sua adjetivação como algo instrumental. Ele é um instrumento e ao mesmo tempo não é. É instrumento para a realização de certas finalidades sociais, mas é também, no atual estágio histórico de desenvolvimento da sociedade humana, um local onde se desdobram disputas em torno dos rumos desta mesma sociedade.

Justificando a sua abordagem da função do Estado como regulador da atividade econômica, Calixto Salomão Filho observa que "na verdade, o Estado está ordenando ou regulando a atividade econômica tanto quando concede ao particular a prestação de serviços públicos e regula a sua utilização – impondo preços, quantidade produzida, etc – como quando edita regras no exercício do poder de polícia administrativa" (2001, p. 21).

Assim, tem o Estado o papel de ordenador da economia e indutor de desenvolvimento, especialmente em economias estruturalmente subdesenvolvidas, e "indução só é possível com combate às condições estruturais da economia que favorecem a concentração do poder e, portanto, a ingovernabilidade econômica" (SALOMÃO FILHO, 2001, p. 46).

Reconhece-se, nessa ótica, assim, não ser possível planejar o desenvolvimento, razão pela qual é necessário acompanhar o comportamento dos mercados e estar atento para pro mover as ações necessárias. Cabe ao Estado, então, esse papel de ordenador dos mercados:

Por outro lado, North argumenta que os indivíduos reagem aos incentivos criados pelas instituições (formais e informais), e, ainda, que o Estado pode influenciar o desenvolvi mento do quadro institucional promulgando as leis e criando organizações públicas mais adequadas (SALAMA, 2011, p. 50).

Conforme lição de Rafael José Nadim de Lazari, todavia, "Países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil [...], tendem a prever no bojo de seus Textos Constitucionais direitos fundamentais sociais em demasia, como medida salutar à manutenção de suas recentes e/ou frágeis democracias" (2012, p. 55).

Interessante trazer a abordagem de Ladislau Dowbor acerca da eficiência na alocação de recursos (1998, p. 317):

> É essencial que a decisão de uso e o controle dos recursos sejam aproximados do usuário final, maior interessado na realização da obra ou na boa organização da iniciativa. Quanto menos intermediários e escalões hierárquicos entre o uso final dos recursos e o segmento interessado da sociedade, maior a transparência, a capacidade de controle, a democratização dos processos. Trata-se de um dos elementos mais importantes da elevação da densidade organizacional da sociedade.

Sobre a reserva do possível, trata-se da limitação à introdução dos direitos constitucionalmente previstos em razão de insuficiência orçamentária para tal (LAZARI, 2012, p. 58). Ainda segundo o mesmo autor, é matéria exclusivamente de defesa do Estado, pela impossibilidade de cumprir os direitos assegurados pela Constituição, desde que provada a insuficiência orçamentária (2012, p. 58-59)

Não pode o Estado, assim, ainda que diante de escassez de recursos, defendendo-se pela reserva do possível, deixar de assegurar direitos fundamentais sociais que retirem do cidadão o mínimo para que mantenha a sua dignidade como ser humano. Conforme Rafael Jose Nadim de Lazari, "O Estado não pode alegar a 'reserva' de toda e qualquer demanda que lhe é formulada, mas apenas àquelas que, de fato, remontam ao inacessível pelo orçamento estatal sem que isso se traduza em prejuízo da coletividade" (2012, p. 59-60).

Para o futuro, constata-se a indigência do Estado, mesmo com algumas restrições ao poder de tributar, estabelecer as restrições no cenário econômico, para que não tenha oposição entre uma exigibilidade exorbitante por parte de empresas privadas em relação ao que efetivamente pode, ou o que realmente precisaria o contribuinte convergir. Constituindo, deste modo, um limite, em que o Estado interfere na economia e resguarda não só o crescimento econômico, nem somente a sociedade, mas sim os dois, de forma confabulada, para que haja o desenvolvimento econômico e social.

O direito humano ao desenvolvimento econômico e social gera de forma positiva um atuar estatal, mirando proporcionar melhores condições estruturais, capazes de aumentar as oportunidades sociais dos membros de uma dada sociedade (BINDILATTI, 2016, p. 31-37).

É nesse contexto que concluímos que não basta o crescimento econômico, sendo necessário o desenvolvimento humano e social para que tenhamos possibilidade de um desenvolvimento nacional sustentável.

2.2 A Cultura social e a tributação

O Estado surgiu como consequência da evolução da sociedade e foi se amoldando para, no presente, configurar-se como ferramenta de concretização do bem comum. Os tributos foram instituídos para acomodar a fonte de recursos para o seu financiamento, mediante contribuições pagas pelos indivíduos, de acordo com a capacidade de cada um. À vista disso, a sociedade concede poderes para que o Estado institua uma repartição justa da carga financeira de tributar (SEVEGNANI, 2009, p. 100).

> Assim, temos que a instituição do tributo pelo ente estatal trata-se de um "acordo de vontades" onde o Estado está apto a exigir do sujeito passivo (população) uma contraprestação pecuniária, quando este último agir de acordo com os critérios pré-estabelecidos. Desta forma, uma vez enquadrado na exigência legislativa o fato realizado pelo sujeito ativo, torna legítima a cobrança de tributo pelo Estado (SALVADOR; CUNHA, 2019, 116).

O Estado, enquanto responsável e agente de direitos, deve se valer de políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social. Dessa forma, o ente público precisa de rentabilidade, a qual é alcançada pela tributação, também chamada de política fiscal ou arrecadatória. Esta serve para o Estado suster sua estruturação de serviços públicos, conservar o seu aparato, que abarca os três poderes (Legislativo, Judiciário e Executivo), bem como promover novas políticas públicas (NABAIS, 2007, p. 160-181).

Dentro do modelo estatal do Estado Social, os tributos ocupam um papel de valor fundamental, porque é esse modelo de Estado que tem a obrigação de afiançar os direitos fundamentais e o desenvolvimento social.

Não se trata somente de atender os imperativos mais elementares da sociedade; é mais do que isso. A tributação deve reverenciar a grandeza particular e familiar, avaliando a capacidade contributiva entre outras regras constitucionais de proteção ao indivíduo.

Entende-se que o ente público deve gerar políticas públicas sociais e econômicas como política tributária, a qual deve objetivar uma justiça fiscal, guiando a distribuição de recursos, buscando desenvolvimento econômico, gerando o pleno emprego, considerando às finalidades sociais, combatendo a inflação etc.

A tributação é uma ferramenta eficaz de transferência dos recursos públicos entre os cidadãos e Estado, levando em apreço a capacidade contributiva de quem paga e o aproveitamento prioritário aos mais necessitados.

O motivo pelo qual o Estado recolhe tributos procede da necessidade de recursos para que possa alcançar as suas finalidades. Isto é, por meio da arrecadação de tributos, o Estado tem recursos para afiançar o seu custeio e buscar a solidificação do bem comum, sendo que essa procura compõe, em última análise, a causa de existir do próprio Estado (BUFFON, 2010, p. 556-557).

O ente estatal exerce, por meio de seus órgãos com funções especializadas, uma complexa atividade volvida para o bem comum, sob o impulso de políticas públicas principalmente planejadas as quais, por sua vez, são praticadas e condizentes com o enfoque de motivada ideologia e pela opção feita pelo poder político dominante (BINDILATTI, 2016, p. 40).

A tributação se institui em um dos principais instrumentos à diminuição das desigualdades sociais e, via de consequência, à efetivação do próprio Estado Democrático de Direito.

É manifesto que o sistema tributário é uma ferramenta que desempenha extrema importância para o desenvolvimento de um Estado, pois o tributo tanto pode prover elementos para a atividade do Estado, como estimular ou desestimular determinadas condutas perpetradas pelos agentes econômicos. É fato que o tributo não é condição única para o desenvolvimento, sendo somente uma variante neste processo, pois, ao mesmo tempo em que o tributo pode instigar o desenvolvimento, pode também atrapalhar (SARAK, 2010, p. 254).

Em suma, o dever básico de pagar tributos, no domínio de um Estado Democrático de Direito, satisfaz uma condição de possibilidade de essência desse próprio modelo de Estado. Isso se dá porque a efetivação dos direitos fundamentais de cunho social, econômico e cultural é condição para o reconhecimento, num plano concreto, do denominado Estado, sendo que este não abstrai da execução do aludido dever fundamental (BUFFON, 2007, p. 118-119).

O tributo é mecanismo direcionado à solidificação de valores constitucionais, cujo texto é exaustivo em disposições prescritivas, definindo-se de forma literal e expressa a possibilidade

de uso dos tributos no implemento de políticas públicas (artigos 153, par. 4º, I; art. 182, par. 4º, da Constituição da República).

O papel do Estado não se limita somente a garantir a ordem e a justiça, mas a contribuir com princípios de previdência social e assistência, zelando pela velhice, pela saúde, pela família, enfim, adotando políticas de atendimento às necessidades públicas das pessoas para que consigam ter uma vida digna (SEVEGNANI, 2009, p. 101).

Segundo Maria Paula Dallari Bucci (2002, p. 252):

> No Brasil, as políticas públicas são instrumentos de ação dos governos – o uso de poder coativo do Estado a serviço da coesão social – é o núcleo da ideia de política pública, redirecionando o eixo de organização do governo da lei para as políticas (...) E é por isso que se entende que o aspecto funcional inovador de qualquer modelo de estruturação do poder político caberá justamente às políticas públicas.

Entende-se, assim, que o papel do Estado tem dois sentidos, como fim e como atividade. Como fim, a função estatal não tem somente a ver com o Estado tido como poder, pois para a consecução de seus desempenhos, além dos órgãos constitucionais, toda a sociedade dela pode compartilhar. Sobre o enfoque da atividade, a função não é outra coisa que a amostra característica do poder político. Desdobra-se, portanto, a função estatal, em ambos os sentidos, como tarefa e como atividade. Numa e noutra definição, mostra-se um elemento finalístico (BINDILATTI, 2016, p. 41).

Os tributos distinguem-se como uma mostra do domínio de comando do Estado, atribuindo obrigações pecuniárias à sociedade, retirando-lhes parte da fortuna produzida, com o desígnio de realizar a atividade financeira. Esta é exercida pela obtenção de receitas, pela administração do produto recolhido e, além disso, pela realização de gastos ou despesas. É no orçamento público que os ganhos e custos são confrontados, objetivando uma gestão contrabalançada das contas públicas (SEVEGNANI, 2009, p. 101-102).

Enfim, não se faz preciso um intenso esforço intelectual para se entender o valor da obrigação fundamental de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase impedida, uma vez que não é imaginável pensar uma sociedade organizada, sem que tenham fontes de recursos para subsidiar o ônus dessa organização.

> Dentro do modelo estatal do Estado Social, a tributação ocupa um papel de fundamental importância, porque é esse modelo de Estado que tem o dever de assegurar os direitos fundamentais, sendo que tais direitos são mais necessários aos menos providos da capacidade de contribuir para com a coletividade (BUFFON, 2007, p. 113).

Dessa forma, um sistema tributário capaz de abranger seus intuitos e promover o desenvolvimento necessita ter uma finalidade clara, deve, também, ressaltar a capacidade contributiva dos cidadãos e afiançar a segurança jurídica para atrair investimentos. Já a administração tributária precisa ser flexível e transparente, deve também combater problemas de distribuição de renda, ser acessível a todo indivíduo e zelar pela moralidade, coerência e eficácia do sistema tributário (SARAK, 2010, p. 266).

Além disso, cabe apontar que os tributos acomodam-se principalmente ao princípio da legalidade, de que é consequência do princípio da tipicidade, o que, em síntese, constitui que apenas o legislador tem o poder para editar a lei tributária e nela deve incidir, com clareza, as informações pautadas à sua criação. É que não basta à lei instituir um tributo, necessita essencialmente tipificar as circunstâncias que permitem à Administração Pública exigi-lo dos contribuintes. Isto é, carece decidir as hipóteses de incidência para que o fisco possa identificar e determinar dos contribuintes o seu pagamento (SEVEGNANI, 2009, p. 102).

A tributação é um dos elementos do desenvolvimento social, volvido não só à redistribuição da renda, mas, igualmente, à redistribuição do poder. A tributação leva ao fenômeno da autopromoção, como um caminho para ultrapassar os níveis de miséria que são combatidos pelo ente estatal. O Estado Democrático de Direito tem uma inerente ligação com o desenvolvimento social, pois é por meio dele que se também justifica a tributação e a distribuição das políticas públicas entre os membros da Sociedade.

> [...] no Estado Democrático de Direito os cidadãos são portadores de direitos e deveres criados mediante o consentimento popular. A Sociedade autoriza a edição de normas que por vezes restringem a liberdade, mas são necessárias para o convívio relativamente harmonioso entre todos. Os tributos se conformam a esta característica, pois ainda que representem uma redução da liberdade individual, pela retirada de parte do patrimônio das pessoas pelo Estado, são indispensáveis para o seu financiamento e a realização do bem comum da coletividade (SEVEGNANI, 2009, p. 111).

O sistema jurídico assim estruturado faz que a tributação deixe de ser somente uma ferramenta de geração de recursos para o Estado, e alarga seu campo de alcance, para obter outros desígnios fundamentais definidos pela Constituição.

A obrigação de pagar tributos importa em um dos principais deveres dentro de um Estado Social:

> [...] no atual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar (CASALTA NABAIS, 2005, p. 44).

Assim, pode-se assegurar que o cumprimento do dever tributário é de importância universal, ou, ainda mais, estabelece condição de sobrevivência da sociedade, porquanto torna possível o regular funcionamento dos serviços estatais e a realização dos desígnios sociais que são induzidas a cabo pelo Estado, de maneira que, se a atividade impositiva, por um lado, reprime a coletividade a uma privação da riqueza, por outro, comporta a potencialização dos direitos, cuja efetivação está pendente à essência de disponibilidade econômica.

Deste modo, o conceito de um Estado que tributa manifestações de riqueza dos mais abastados, para, depois, remanejá-la a quem não detém os recursos satisfatórios para manter uma vida digna, está profundamente vinculada à noção de uma cultura social/desenvolvimento social. Nota-se que, se o convívio social só faz sentido quando há recíproca cooperação entre as pessoas, a cobrança de tributos só se explica se colabora fortemente para a materialização desse ideal social.

Nessa lógica, a obrigação de pagar tributos apresenta subjacente um princípio significante que pretende motivar a concretização de interesses de todo o grupo social, como saúde, educação, assistência e previdência, dentre outros. Enfim, um dos fundamentos desse paradigma é o desenvolvimento social.

O desenvolvimento social sugere que os tributos passem a ser concebidos não mais sob um enfoque particular de quem contribui, mas mediante uma relação inseparável do coletivo. Pagar tributos ou velar pela execução desta obrigação é uma obrigação que está vinculada à noção de um dever solidário para com o outro.

Importante ressaltar também a questão da extrafiscalidade como instrumento de desenvolvimento social:

> A questão a ser discutida não diz respeito à aplicação dos recursos obtidos com a exigência de tributos para concretizar o bem comum, isto é, a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim – parafiscalidade. Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade (BUFFON, 2010, p. 556-557).

Analisando um Estado de viés social, sua composição fiscal tributária deve ser projetada e executada não só visando à arrecadação de tributos para a efetivação de suas finalidades, o que desempenharia a imprescindível função arrecadatória do tributo para compor o orçamento, mas também antecipando o emprego do tributo ou de suas técnicas para obter os escopos de

justiça ou de política social e econômica, desempenhando, assim, a função extrafiscal do tributo, qual seja a de estimular ou desestimular condutas sociais em vista à consecução dos fins sociais que o Estado deve proteger.

Inicialmente, a concepção da extrafiscalidade advém pela via da eliminação. Uma vez que se abarca ao conceito de fiscalidade, entende-se que a ideia da extrafiscalidade gravita no seu espaço entorno. Isto é, se a fiscalidade se alude à maneira como o Estado arrecada tributos para que, com isso, tenha recursos para atingir suas finalidades, a extrafiscalidade, por inequívoco, corresponde a uma fórmula que ocupa um espaço alternativo a essa ideia (BUFFON, 2010, p. 557-559).

A extrafiscalidade nada mais é que a "utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro" (TORRES, 1999, p. 135).

A extrafiscalidade mostra-se por meio da majoração da carga tributária, com vistas a desestimular condutas que sejam contrárias à potencializar a eficácia do desenvolvimento social e econômico.

Nessa perspectiva:

> A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas (CASALTA NABAIS, 2004. p. 629).

Salienta-se que a extrafiscalidade não significa que o Estado deixe de recolher tributo. Acontece que o intuito visado com ela não é simplesmente arrecadatório, ainda que ingressem recursos aos cofres públicos. O intuito transcende, pois o arrecadar direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fins objetivos constitucionalmente positivados.

A extrafiscalidade não institui uma novidade que tenha surgido com o advento do Estado Social. Com esse modelo de Estado, contudo, a extrafiscalidade expandiu seu estado de importância, ficando apta a fazer frente às multifacetadas das realidades sociais e econômicas que reclamam a intervenção estatal (BUFFON, 2010, p. 558-559).

> De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos (CASALTA NABAIS, 2004. p. 630).

De tal modo, a extrafiscalidade, em sua expressão de exoneração, consubstancia-se no consentimento de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a consolidar uma cultura social, garantir e estimular o desenvolvimento socioeconômico e social de determinada região ou impulsionar determinada atividade que seja de importância da coletividade.

Por conseguinte, a extrafiscalidade se corrobora na correta proporção da legitimidade das finalidades pretendidas, e isso se verificará, certamente, quando os fins apontados advierem pela efetivação do desenvolvimento social. A extrafiscalidade estabelece, em regra, a utilização da competência impositiva como ferramenta na procura do atingimento de outros princípios igualmente albergados pela ordem constitucional.

Assim, pode-se concluir que não é apenas pelo provimento dos cofres públicos e pelo bom emprego dos recursos nas finalidades previstas que opera o instrumental tributário em relação às políticas públicas. A materialização dos programas e das ações estatais pode contar com a participação direta dos contribuintes que, para fazer jus a determinados benefícios fiscais, ou ainda, para não se verem vinculados por cargas tributárias mais elevadas, modificam sua maneira de agir. Por meio da extrafiscalidade, as normas jurídicas excitam ou desestimulam certas práticas, ajustando, portanto, como importante ferramenta voltada à ascensão das políticas públicas.

Enfim, é tributação social aquela que reverencia o que é essencial à sociedade no conjunto social dos preceitos constitucionais. Em razão disso, aludida tributação deve privilegiar as necessidades efetivas da coletividade, sobressaindo à alimentação, bem-estar, saúde, vestuário, habitação, ensino, acesso ao trabalho, segurança, livre iniciativa, livre concorrência entre outras questões.

Com efeito, tais disposições carecem ser realizadas por meio de normas de incentivo ou com tributações simbólicas. Pelo tratamento político-social, adentra-se na tributação a finalidade político-social. O tributo deve ter um papel social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

2.3 Financiamento da sociedade pela Tributação e o desenvolvimento econômico e social

Da análise precedente, constatou-se que o Estado dispõe da tributação para intervir em questões sociais e econômicas, ou seja, a tributação promove o crescimento, uma vez que financia despesas produtivas como ensino, saúde, infraestrutura, geração de emprego e segurança pública.

É sob o enfoque tributário que as implicações alcançam toda a coletividade e determinam o esqueleto econômico do país. A política tributária é o ponto principal de significado da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se analisar o fenômeno da tributação em concordância com dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza inteiramente, avaliando as extensões individual e familiar. Devem ser observados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as causas de justiça em relação à oneração do tributo.

A ligação entre o Estado e o contribuinte foi determinada, durante muito tempo, como relação de domínio e de coerção. Em termos constitucionais, destacam-se os princípios que miram delimitar a ação estatal, a qual se coloca no conjunto da política tributária. Tem-se então que a política tributária é o processo que deve antecipar a obrigação tributária. É, deste modo, a averiguação do intuito pela qual será concretizada ou não a determinação tributária.

Ressalta-se que a política tributária, ainda que incida em uma ferramenta de arrecadação tributária, essencialmente não necessita resultar em imposição. O Estado pode operar em termos de política tributária, aproveitando-se de mecanismos fiscais por meio de incentivos fiscais e isenções, entre outros instrumentos que devem ser ponderados com o desígnio de conter o avanço ou estabilidade da arrecadação de tributos.

Por conseguinte, a realização do dever tributário institui "[...] condición de vida para la comunidad porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y el cumprimiento de las finalidades sociales que lleva a cabo el Estado" (CHULVI, 2001, p. 296).

Um governo pode aderir a distintas configurações em relação ao abarcamento com os assuntos econômicos e sociais, e sem dúvidas o sistema tributário é um enorme componente norteador. O sistema tributário de um país deve estar conectado com o desenvolvimento social e econômico, sendo que o depósito de tributos é essencial para que se possa conseguir essa finalidade.

As implicações do desempenho do Estado na economia devem atender ao preceito constitucional de desenvolver o país, abolir as desigualdades regionais e amortizar a pobreza, como execução do centro do pensamento econômico para o desenvolvimento social (JÚNIOR; HOLANDA; MENDONÇA, 2018, p. 130).

Dessa forma, uma tributação considerada sustentável seria aquela alcançada com o intuito de atender aos fins basilares de sua essência, cujo conteúdo dessa relação é o bem comum. Assim, a tributação a cada pessoa seria alcançada em uma igualdade geométrica e adequada, de maneira a garantir o desenvolvimento a coletividade, gerando a estabilização e a sobrevivência do indivíduo enquanto ser tributável. O ente estatal, ao garantir a sua própria

sobrevivência, não deve ceifar os direitos individuais ao realizar uma tributação demasiada até mesmo confiscatória que atrapalhe o crescimento e o desenvolvimento.

> Uma vez constatado o devido comprometimento dos cidadãos em honrar com a sua cota de contribuição para a sociedade, no que se refere aos pagamentos de seus tributos, estes indivíduos estarão colaborando solidariamente para a realização dos direitos fundamentais do próximo, ou seja, cooperando para a edificação de uma sociedade mais justa e comprometida com o outro (JACOB, 2018, p. 34).

Nesse sentido, destaca-se o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que prescreve:

> [...] Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Faz-se necessário, assim, que a carga fiscal seja apropriada à efetiva capacidade do indivíduo.

O financiamento para as políticas sociais, na sua maior parte, então, incide do pagamento de tributos, que são exigidos dos cidadãos para exercer uma obrigação ética e solidária de colaborar para o desenvolvimento da sociedade. Submeter-se à tributação representa submeter-se a um imperativo de liberdade. Tal fato acontece porque a tributação reflete a condição de possibilidade de materialização das promessas contidas nos direitos fundamentais, principalmente aqueles de intento social.

A quantia arrecadada deve ser utilizada para subsidiar investimentos nos campos da saúde, ensino, transportes públicos, saneamento básico, segurança pública, entre outros que permitirão que o país alcance o desenvolvimento. Por essa razão, é obrigação do Estado atuar com ética e limpidez no bom emprego dos recursos financeiros arrecadados por meio de tributos sem que exista enriquecimento ilícito e violação ao poder de tributar.

Assim, não obstante a tributação tenha suas origens inicialmente nos imperativos de financiamento do Estado, carregando desde os seus primórdios conceitos de capacidade contributiva e equidade, nos séculos atuais, passou-se a reconhecer multíplices implicações sociais e econômicas dos impostos.

Manifestamente, os impostos impactam a atividade econômica de várias maneiras e por múltiplos canais, de modo que eles acabam por afetar o crescimento econômico e a competitividade, além da distribuição de renda.

> A incidência tributária é uma das formas por meio da qual se manifesta a intervenção estatal sobre o domínio econômico privado. A definição legal de tributo no ordenamento brasileiro se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional. O objetivo da arrecadação de receitas tributárias é o de abastecer os cofres públicos para permitir ao Estado que cumpra suas finalidades, embora não se possa desconhecer o caráter extrafiscal do tributo, que tem como objetivo exigir comportamentos desejáveis ou desestimular outros não desejáveis (ALMEIDA, 2010, p. 89).

Nessa mesma linhagem, "A existência de um governo ou instituição interventora no mercado é necessária, uma vez que o privado não é capaz de praticar todas as funções econômicas, diante da existência de falhas de mercado" (BOTELHO; ABRANTES, 2018, p. 127).

Enfim, as finalidades das políticas fiscais são a alocação dos bens públicos, estabilidade na distribuição de renda e consequente desenvolvimento social e equilíbrio econômico.

Em relação ao tributo extrafiscal, o escopo a ser atingido com sua exigência não é simplesmente arrecadatório, mesmo que aconteça o ingresso de recursos aos cofres públicos. A exação extrafiscal está voltada a servir como meio de alcance do bem comum, o qual deve ser entendido como a efetivação dos objetivos constitucionalmente postos, via consolidação dos direitos fundamentais, princípios constitucionais e consequente desenvolvimento social.

> A tributação torna-se uma questão central, e a extrafiscalidade o instrumento de concretização e realização social e de bem-estar, constituindo uma importante ferramenta na valorização do ser humano e na construção de uma sociedade economicamente equilibrada (JÚNIOR; HOLANDA; MENDONÇA, 2018, p. 122-123).

O emprego da tributação com papel extrafiscal vem se mostrando uma ferramenta importante e hábil para a materialização de direitos fundamentais e sociais pelo Estado, sendo usada para viabilizar a máxima execução dos citados direitos, os quais conglomeram as normas implícitas do desenvolvimento econômico, sendo, assim, uma manifestação de intervenção do Estado na ordem econômica com o intuito de viabilizar um dos fundamentos do Estado que é o desenvolvimento econômico (SALVADOR; CUNHA, 2019, p. 109).

Segundo Hely Lopes Meirelles (1993, p. 151), a extrafiscalidade constituiria na "utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade", constituiria, deste modo, na competência do Estado para a consecução da intenção social "através da maior ou menor imposição tributária" (MEIRELLES, 1993, p. 151).

Nesse sentido, quando se fala em desenvolvimento econômico, sua importância não está compreendida somente pela riqueza dos indivíduos, mas engloba também o desenvolvimento social e conjunto de direitos colocados à disposição das pessoas, sem os quais não há como garantir o desenvolvimento econômico.

Perante o contexto constitucional, nada mais equitativo que cada um contribua com sua parcela de humanidade, ou seja, assume o dever tributário como parte dos demais deveres para se conviver em liberdade. Desse modo, o Estado Democrático de Direito cumprirá com seus fins, isto é, a tributação cooperará para uma sociedade livre, justa e solidária (JACOB, 2018, p. 57).

> Assim, nota-se que cabe ao Estado garantir o desenvolvimento econômico. Desta feita, impende destacar que o desenvolvimento econômico engloba outras diretrizes do Estado também previstas na Carta Magna, dentre elas a garantia dos direitos fundamentais e sociais, sem os quais não há como se falar em desenvolvimento econômico (SALVADOR; CUNHA, 2019, p. 112).

Uma tributação compatibilizada com os pareceres constitucionais é elemento imprescindível para colocar o país no caminho da prosperidade, desde que atenda, corretamente, os princípios indicados pela Carta Magna (CÂMARA, 2019, p. 365).

A tributação não serve, somente, para recolhimento de recursos para o Estado. Como já citado, existe a extrafiscalidade, que utiliza o tributo como ferramenta de regulamento das atividades desenvolvidas pela iniciativa privada. É hoje o mais significativo perfil da tributação, pois, frequentemente, a direção dos desempenhos econômicos e sociais revela-se inadequada e ineficaz, sendo suprida pela indução, por estímulos e/ou agravamentos de natureza fiscal.

"Assim, as noções de fiscalidade e extrafiscalidade encontram-se intimamente ligadas, sem que correspondam a compartimentos estanques, pois o Estado usa o direito tributário como forma de promoção do desenvolvimento econômico" (ALMEIDA, 2010, p. 91).

> O fomento ao desenvolvimento deve sempre ser objetivo constante do Estado, ao intervir nas relações econômicas cria-se uma proteção contra as possíveis tendências autofágicas do mercado. Revela-se que o mínimo de proteção é salutar. A garantia do patamar básico de segurança aos direitos sociais deve ser efetivada, permitindo uma existência em condições mínimas de dignidade (JÚNIOR; HOLANDA; MENDONÇA, 2018, p. 130).

O esqueleto tributário deve ter como princípio a maximização de bem-estar social, a estabilização fiscal e a eficácia econômica.

Um atributo parece ser marcante entre a fiscalidade e extrafiscalidade: não há tributo puramente extrafiscal, porque terá um mínimo de fiscalidade. Não há de se falar, por tal motivo,

em tributos meramente indutores, mas, em normas tributárias indutoras, à vista disso, fala-se em normas tributárias indutoras, ao contrário de tributos exclusivamente indutores (ALMEIDA, 2010, p. 92).

O ente estatal, ao desempenhar a extrafiscalidade, busca atingir o "ir e vir" do interesse comum na "relação constitucional da sociedade", e interfere nas relações econômicas de forma a promover o desenvolvimento.

> Em sua atuação no domínio econômico, pode o Estado, por intermédio da extrafiscalidade promover o bem-estar e o desenvolvimento do País, além de criar uma articulação com a economia de livre mercado, podendo, portanto se utilizar das regras mercadológicas nos serviços públicos e principalmente nas atividades de fomento, com a finalidade de atender os próprios interesses constituidores do Estado, estimulado ou inibindo a atuação da iniciativa privada para a promoção do desenvolvimento de forma equilibrada (JÚNIOR; HOLANDA; MENDONÇA, 2018, p. 131).

Historicamente, o conceito de Estado Liberal sugeria que a atividade financeira estatal necessitava se encostar a fins tão-somente fiscais, tributando o mínimo possível para atender à proteção da soberania e o custeio dos serviços públicos imprescindíveis à vida social. Contudo, o conceito de Estado interventor não comporta que a administração se conserve inativa, testemunhando uma tributação essencialmente neutra, estranha a qualquer exame de necessidade de interferência e correção de possíveis deficiências.

De tal modo, a tributação deixou de ser uma obrigação estatal à conservação do aparelho estatal para se tornar um recurso para o próprio Estado. Na visão deste estudo, o desempenho estatal de tributação deve-se direcionar à estruturação e à regulamentação da atividade econômica à procura do desenvolvimento social.

Em vista disso, segundo Buffon (2010, p. 567), a tributação importa em um instrumento potencialmente ativo à efetivação indireta dos direitos fundamentais, sendo perfeitamente possível que a tributação auxilie na realização dos direitos fundamentais econômicos, sociais e culturais, sem abandonar os direitos fundamentais restritivos da ação estatal.

O desenvolvimento econômico deve, conforme enfatizado no início desse capítulo, estar junto ao desenvolvimento social, cultivando, sempre que possível, a estabilização entre seus interesses.

Nesse sentido, é a arrecadação tributária que consente à sociedade, por meio do Estado, financiar os bens sociais de que precisa para desenvolver: o ensino geral, a saúde, geração de emprego, estabilização de inflação, as obras de infraestrutura, a pesquisa, segurança pública

etc. Todos os custos produtivos no sentido de que somam a produtividade do setor privado e afetam inquestionavelmente sobre o crescimento.

Ademais, os tributos financiam a sustentação da máquina estatal (órgãos políticos e administrativos), a defesa nacional e a segurança, as transferências de solidariedade social (programas de manutenção de renda, previdência social). Nesse quadro, a sociedade tem a expectativa que o governo seja competente, eficiente e sem desperdícios no orçamento.

O dever tributário, efetivamente desempenhado, permite a materialização de políticas públicas, já que é sua principal fonte de custeio. Em vista disso, indispensável é que as pessoas tenham consciência desse dever, pois colaborando para o Estado, permitirá a diminuição de desigualdades e efetivação de direitos fundamentais (JACOB, 2018, p. 56). Nesse sentido:

> Pode-se dizer que duas são as facetas da tributação: a fiscalidade como representação da transferência de recursos da economia privada para os cofres públicos e a extrafiscalidade como instrumento de repercussão econômica a comportamentos desejáveis em face do interesse público. A atuação do Estado Contemporâneo através da regulação econômica e da tributação efetiva-se através da extrafiscalidade, que se desenvolve na concessão de vantagens e/ou agravamentos fiscais, com o objetivo de induzir os agentes econômicos a comportamentos considerados mais desejáveis (ALMEIDA, 2010, p. 94).

O recurso para as políticas públicas, na sua maior parte, assim, sucede do pagamento de impostos, que são exigidos da sociedade por meio de uma obrigação ética e solidária de colaborar para o desenvolvimento social, bem como o desenvolvimento econômico.

A extrafiscalidade empregada pelo governo para intervenção na economia institui condições e amparo para o próprio mercado e indica qual a importância nacional a ser perseguida, de modo que a performance na economia seja benéfica e estimule o desenvolvimento humano, atendendo às necessidades do capital.

Nessa linhagem, percebe-se que a interferência estatal, por meio do uso da função extrafiscal da norma tributária, é uma importante ferramenta de efetivação do desenvolvimento econômico, o qual torna possível a execução de obrigações indispensáveis do Estado. O que se deseja não é o fim arrecadatório da norma tributária, mas sim a concretização de direitos elevados pela Constituição de 1988, direitos sem os quais resta prejudicada a materialização de um dos fundamentos da República Federativa do Brasil que é o desenvolvimento econômico (SALVADOR; CUNHA, 2019, p. 120).

É fundamental que seja introduzido e considerado o que se poderia designar de "interesse humano" na tributação. Isto é, defende-se um sistema tributário que tenha como

“motivo de ser” a consumação dos direitos fundamentais econômicos, sociais e culturais e, por consequência, proponha-se a garantir e a resguardar a dignidade do ser humano.

A tributação não é apenas a mera expressão do poder do Estado, e não é simplesmente para cobrir o seu próprio funcionamento. O Estado por meio da tributação deve promover o desenvolvimento tanto econômico quanto social, deve existir a convergência das atribuições do Estado com a finalidade de concretizar os fundamentos de sua própria composição, instigando e instituindo condições para uma sociedade igualitária.

Segundo Almeida (2010, p. 95), os auxílios fiscais são medidas de caráter financeiro, uma vez que há emprego de recursos públicos em favor de particulares, que, são provenientes, em sua maior parte, da imposição de tributos. Portanto, tais auxílios precisam visar soluções para problemas econômicos, em concordância com as disposições do texto constitucional, e necessitam priorizar o equilíbrio econômico e/ou de indução de condutas de mudanças na aplicação de recursos econômicos.

Sendo assim, a tributação não deve ser vista unicamente como ferramenta de desenvolvimento socioeconômico, mas como fonte de conservação ao exercício do desenvolvimento social e à manutenção de sua estrutura de proteção.

O uso da tributação como instrumento de regulação econômica exibe claramente a conexão entre o direito tributário e o direito econômico, uma vez que esse uso pode ser visto como mecanismo imprescindível do Estado para intervir na área econômica (ALMEIDA, 2010, p. 95).

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o aparelho tributário é equitativo, se trata, de forma justa, todos os contribuintes que se encontram em condição idêntica e ainda se está apropriado à repartição de rendas e ao desenvolvimento social, defendendo a política de equilíbrio da economia, de combate ao desemprego e à inflação, criação de novos empregos, a expansão da renda nacional, aporte de novas tecnologias e, consequente, desenvolvimento econômico.

O desenvolvimento econômico de um país está sem dúvida relacionado ao sistema tributário. Quando o país passa por um bom momento na economia, a tendência é a ampliação da atividade industrial, mercantil e a prestação de serviço, elevando o gasto da família e a geração de emprego. Portanto, toda essa conjuntura irá repercutir na arrecadação tributária, elevando a carga tributária. Em contrapartida, em períodos de crise econômica, a carga tributária pode sofrer retração.

A participação e a intervenção do Estado na indução do desenvolvimento socioeconômico se tornam essenciais perante as deficiências do mercado e das disparidades

socioeconômicas presentes no Brasil. A ação do Estado na elaboração e implemento de políticas fiscais, assim, implica o emprego de mecanismos macroeconômicos, mirando à adequação dos níveis das atividades econômicas e da igualdade social.

Nessa mesma proporção, a solidariedade é um dos fundamentos que justifica e valida o dever constitucional de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma consequência inafastável de pertencer-se a uma sociedade, isto é, de ser cidadão. É imprescindível que a sociedade tenha consciência de suas obrigações, em especial, a de contribuir a partir dos tributos, que faz parte de uma cidadania fiscal.

Dentro deste mesmo contexto, nota-se que o sistema tributário tem muito a contribuir, a partir do financiamento de políticas sociais, para atingir os direitos da coletividade, só que, para isso, é necessário que cada indivíduo esteja disposto a assumir seus deveres, especialmente, o dever básico de pagar tributos, para a (re)construção dos vínculos de solidariedade como apregoa o atual Estado Democrático de Direito (JACOB, 2018, p. 40).

Enfim, a contribuição do Estado, por meio da tributação, é fator primordial no desenvolvimento. Seria a tributação um dos instrumentos à redução da pobreza e ao crescimento da economia. A intervenção na economia por meio também da extrafiscalidade é peça importante na complexa máquina estatal, e, assim, o seu desenvolvimento de cunho social e econômico.

2.4 O Pragmatismo das sociedades empresariais no cumprimento das obrigações tributárias

Um dos princípios do Direito Tributário é o da igualdade. Esse princípio apresenta na sua essência o conceito de generalidade ou universalidade, declarando que a sociedade ou empresas se encontra impelida à obrigação de pagar impostos. Igual dever é analisado por um mesmo critério, o da capacidade contributiva, o que denota idêntico imposto para quem tenha a mesma capacidade contributiva e distinto imposto para quem tenha diferente capacidade contributiva na dimensão desta diferença.

Um sistema fiscal ideal deve ser justo entre os cidadãos da sociedade; contudo também deve ser igualitário, sendo que aquelas pessoas com maior capacidade de pagamento precisam ser mais oneradas. Também, o sistema tributário deve ser imparcial, isto é, deve intervir minimamente sobre a eficiência econômica. Em resumo, a tributação deve acontecer na maneira mais simples e compreensível possível, tanto no que fere ao arrecadamento pelo Estado quanto no que concerne ao recolhimento do contribuinte.

> O princípio da solidariedade, que é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, representa o encargo de todas as pessoas, inclusive as jurídicas e principalmente aquelas que realizam atividades empresariais de cooperar com a concretização dos ditames constitucionais. Esse princípio é extremamente ligado ao da capacidade contributiva, tendo em vista que cada sujeito colabora de acordo com as suas possibilidades (BRISOLA; BARACHO, 2021, p. 122).

Desse modo, aqueles que detêm maior domínio econômico, como as empresas têm a obrigação de contribuir mais para o fomento da justiça social. O Estado, quer seja por meio de políticas econômicas, tributárias ou comerciais, estimula o mercado tentando equilibrar o desenvolvimento do país, a equidade na tributação e a distribuição de renda.

"Assim, a regulação constitucional da tributação e da ordem econômica está pautada na valorização do ser humano, na livre iniciativa e concorrência, na justiça social e no desenvolvimento nacional" (NETTO; GARCEL; GUILHERME, 2022, p. 302).

Uma das fontes principais de proveitos do Estado são os impostos que as empresas pagam, a política tributária é importante para a promoção do equilíbrio econômico e desenvolvimento social.

O Estado na busca pela real liberdade das pessoas e pelo fim das desigualdades interfere na economia conferindo novos papéis à empresa por meio da sua funcionalização social. A empresa, agente econômico inserido no ordenamento jurídico constitucional, deve exercer a sua função social.

Três pressupostos básicos de todo e qualquer Estado Social: em primeiro lugar, a de que o Estado é um dos agentes principais do desenvolvimento, em segundo lugar, a de que todos os direitos (de qualquer dimensão) têm um preço e, em terceiro lugar, a de que os custos para fazer frente a esses recursos vêm, na sua maior parte, do arrecadamento de tributos (KLEIN; CASTRO, 2020, p. 419).

Os recursos que permitem ao Estado proporcionar à coletividade os direitos advêm em grande medida, da própria sociedade, por meio de pagamento de tributos, daí se falar em um dever fundamental de pagar tributos.

Todavia, as empresas não são todas idênticas. Existem muitas esferas, atividades e extensões diferentes. À vista disso, muitas vezes é preciso haver um regime diferenciado para cobrança de impostos, quer pela sua extensão, quer pela atividade ou pelo volume de coisas que a empresa oferece.

A função social da empresa está diretamente acoplada ao direito de propriedade e à função social da propriedade, garantias fundamentais do artigo 5º, XXII, XXIII, da Constituição

Federal de 1988. O empresário tem o direito de exercer profissionalmente sua atividade econômica organizada, para a produção ou a circulação de bens ou serviços, no entanto, deve colaborar de alguma maneira com a coletividade (NETTO; GARCEL; GUILHERME, 2022, p. 303).

A função social da empresa está diretamente acoplada ao direito de propriedade e à função social da propriedade, garantias fundamentais do artigo 5º, XXII, XXIII, da Constituição Federal de 1988. O empresário tem o direito de exercer profissionalmente sua atividade econômica organizada, para a produção ou a circulação de bens ou serviços, todavia, deve colaborar de alguma maneira com a coletividade.

Para que uma sociedade empresária desempenhe sua função social, é imprescindível que, além de respeitar os princípios constitucionais que regem a atividade econômica, cumpra com seu dever constitucional de pagar tributos.

Exerce a sua função social a sociedade que origina empregos, riqueza, paga tributos e coopera para o desenvolvimento econômico, social e cultural do grupo, da região em que opera ou de seu país, adota práticas empresariais sustentáveis para a proteção do meio ambiente e respeito aos consumidores. Se seu desempenho está em conformidade com estas finalidades e com a legislação vigente, a empresa está exercendo a sua função social (COELHO, 2018, p. 75-76).

> Na perspectiva constitucional, a responsabilidade social corporativa proporciona a efetivação dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, dos princípios constitucionais fundamentais, da ordem econômica, dos direitos individuais e coletivos, das tutelas ambientais e consumeristas, promovendo, portanto, o desenvolvimento nacional (BRISOLA; BARACHO, 2021, p. 110).

Ainda em relação à responsabilidade social empresarial, esta se qualifica como um conjunto de perspectivas que as empresas comprometidas precisariam seguir, para o desenvolvimento humano, social e econômico do país, consolidando toda ideia do aparelho constitucional.

Nesse sentido, para um melhor entendimento, faz-se necessário fazer uma distinção entre as principais formas de tributação sobre as sociedades empresariais no Brasil, Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional.

> No lucro real, a tributação, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidem diretamente sobre o lucro, após a dedução dos custos e despesas. No que tange ao lucro presumido existe uma presunção de lucro a partir do faturamento, desse lucro presumido se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL. O lucro presumido é de 8% sobre o faturamento para as empresas do comércio e 32% sobre o faturamento para organizações prestadoras de

> serviço. Com relação ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no lucro presumido esses tributos são cumulativos e incidem sobre o faturamento, já para o lucro real o PIS e o COFINS são não cumulativos e incidem também sobre o faturamento, porém com alíquotas mais elevadas (BOTELHO; ABRANTES, 2018, p. 128).

No tocante ao regime tributário do Lucro Presumido, este foi criado por meio de um Decreto (hoje já revogado), o Decreto nº 3000 de 1999, constando nos artigos 516 a 528 os aspectos respetivos ao Lucro Presumido e suas particularidades. O artigo 516 do Decreto nº 3000 explicava algumas individualidades para a adoção, como:

> A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro (BRASIL, 1999).

A Lei de nº 8981 de 1995, nos artigos 44 e 45, também abordava sobre a guarda de livros contábeis e outras obrigações acessórias indispensáveis para que a pessoa jurídica de Direito Privado capacitada pudesse introduzir-se neste regime tributário.

A Lei de nº 9718 de 1998 e a Lei nº 9249 de 1995 versavam sobre a tributação sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) principalmente; na esfera de ano calendário, tributos sobre ganhos de operações financeiras e apuração dos tributos, quem abordava vastamente esses quesitos era a Lei de nº 9430 de 1996.

Nessa linhagem, observa-se que no Brasil se tem o seguinte perfil de empresas: grandes, médias, pequenas e micros. Notadamente apresentam maior número, as Micros e Pequenas Empresas - MPE.

Por serem pequenas, essas empresas fazem jus a um tratamento diferenciado. Também para dar a essas sociedades condições de competição, inovação e atração nos negócios, seja para clientes e fornecedores, seja para empregados e investidores.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, alínea “d”, traz a previsão de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, até mesmo regimes especiais ou simplificados. A primeira tentativa de regulamentar essa disposição constitucional se deu com a criação do Simples pela Lei n. 9.317/96. Naquela ocasião, houve diminuição da carga tributária, simplificação da contabilidade e pagamento em um único documento de diversos tributos.

Tempos depois, adotando a mesma lógica de diminuir os custos de cumprimento para as pequenas empresas, foi instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL, por meio da Lei Complementar 127, de 14.8.2007,

que aperfeiçoou a Lei Geral 123/2006, acresceu os benefícios e abrangeu importantes tributos estaduais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, e municipais, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Ao longo dos anos ela foi completada por outras leis que influenciaram em alguns de seus artigos, dentre as quais se evidencia a Lei Complementar nº 155 de 2016 que alterou expressivamente vários dispositivos daquela lei.

O Estado brasileiro seguiu, assim, um regime especial de arrecadação integrado e simplificado, com o objetivo de impulsionar o setor produtivo, buscando formalidade e maior geração de empregos às micro e pequenas empresas e atividades informais por meio da diminuição da carga tributária sob os pequenos empreendedores brasileiros, tendo ainda uma perspectiva de aumento de arrecadação.

As micro e pequenas empresas (MPEs) são conhecidas pela sua aptidão de geração de empregos, contribuição efetiva no Produto Interno Bruto (PIB), diminuição nos trabalhos informais.

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional) é uma ferramenta facilitadora e desburocratizada que atrai empreendedores e auxilia a empresa a desempenhar seu papel social e econômico.

As Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) receberam pela Lei Complementar nº 123 de 2006 a simplificação de suas obrigatoriedades e diminuição nas cargas tributárias, mediante o regime de recolhimento simplificado do Simples Nacional, sendo que o recolhimento dos tributos acontece em uma única guia chamada de DAS, Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

No Documento de Arrecadação do Simples Nacional, são recolhidos aos cofres públicos oito tributos a saber: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na forma da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006).

> O objetivo deste tratamento diferenciado possibilita a vivência com os valores da liberdade e da igualdade material, positivados, também, nos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência. A livre iniciativa, de fundamento ideológico liberal, é a base para garantir a todos a possibilidade de atuação no mercado por meio de atividades econômicas. A livre concorrência aplaude a presença de grande número desses atores, a variedade de ofertas de produtos, mercadorias e serviços. [...] É a

> presença da ideologia social de Estado, que interfere para garantir conquistas sócio-econômicas (ZANLUCHI; BASSOLI, 2006, p. 138).

Ainda nessa linhagem, entre as principais alterações acarretadas pela LC nº 155, destacam-se: avanço do faturamento no Simples Nacional, diminuição da quantidade de faixas, desmembramento do Anexo VI, alteração no cálculo do fator "r" e alteração no aumento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), além da possibilidade de ficar livre de cumprir algumas obrigações acessórias (BRASIL, 2016).

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte são conceituadas como sociedades empresárias, sociedades simples, Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), sendo imprescindível que estejam devidamente registradas em órgãos responsáveis - Junta Comercial e/ou cartórios de registro civil de pessoa jurídica (BRASIL, 2006).

Para que a empresa seja enquadrada como microempresa, a receita bruta anual deve ser igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, para ser definida como empresa de pequeno porte, a receita bruta anual deve ser superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (BRASIL, 2016). Por receita bruta, pondera-se o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o efeito nas operações em conta alheia, não abarcadas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (artigo 3º da LC 123/06).

Os Microempreendedores Individuais (MEIs) ainda têm sua definição dada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, uma alteração da lei das Micro e Pequenas Empresas (MPE) para a inserção dos MEIs. Segundo a lei, os MEIs têm no máximo um empregado registrado que ganhe somente um salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional, além de ter uma receita bruta anual no período anterior de até R$ 60.000,00 (sessenta mil reais). Todavia, com a publicação da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, o faturamento bruto anual alterou para R$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) (BRASIL, 2008, 2016).

Essas leis surgiram para proporcionar às ME, EPP e MEI um tratamento distinto das demais empresas, abrandando o excesso de informações, a burocracia, as despesas, dentre outros fatores que prejudicavam o aparecimento e o estabelecimento desses pequenos negócios no país.

Nota-se que, desde a concepção das leis que favorecem os MEIs, MEs e EPPs, a economia do Brasil tem exibido um aspecto positivo, visto que as MPEs contribuem para o

desenvolvimento de novos negócios de pequeno porte, nascimento de novos empregos, redução do trabalho informal, descobertas em inovações, diminuição dos impactos de crises econômicas, incentivo ao empreendedorismo e inclusão social, ou seja, consequente desenvolvimento econômico e social.

Assim, percebe-se uma importância das MPEs e MEIs, pois, além da diversidade de serviços e produtos que oferecem à sociedade, elas também podem surgir em várias localizações distintas do país, de forma a alcançar boa parte da população e assim acrescer a diversificação do mercado.

Deste modo, as leis de tratamento diferenciado para recolhimento das obrigações tributárias para as MPEs e MEIs foram necessárias para o desenvolvimento desses negócios em meio às grandes empresas, visto que a concorrência ficou mais acirrada. Assim foi imprescindível às legislações abordarem esse formato de empresas, gerando assim diversas oportunidades econômicas e sociais.

Perante as informações demonstradas, são constatadas as diferenças entre as tributações em que as empresas podem escolher e/ou são obrigadas, conforme suas finalidades. Deve-se enfatizar a importância da escolha da melhor forma tributária para o negócio, pois, após o regime tributário ser selecionado, a alteração só poderá ser realizada no próximo ano-calendário, sendo essencial um planejamento tributário cauteloso para a estabilidade e crescimento econômico da sociedade empresária.

A tributação consiste em uma escolha para fomentar o desenvolvimento econômico no país e reduzir as desigualdades sociais. Por meio das normas tributárias, o ente estatal induz os agentes econômicos a praticarem condutas desejáveis em busca da ordem econômica sugerida na Constituição Federal de 1988. De tal modo, a política fiscal é uma das formas de interferência estatal na economia (SCHWERTNER, 2011, p. 83-84).

> Assim, o dever das empresas de pagar impostos resulta do complexo constitucional de direitos fundamentais, como a honra objetiva, a imagem, ao nome empresarial, a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, o direito de propriedade, a proteção dos direitos autorais e ao ambiente ecologicamente equilibrado (BRISOLA; BARACHO, 2021, p. 114).

Procede disso a necessidade de se pagar tributos para que o Poder Público desempenhe as suas competências, garantindo os direitos discriminados na Carta Magna.

O dever essencial de contribuir das sociedades empresariais não provém somente dos direitos fundamentais afiançados pela Constituição, mas também de um comprometimento de custeio do Estado.

Enfim, existe um dever vital de pagar impostos para cooperar com o Estado na arrecadação e liquidação de tributos, em razão do custo dos direitos e da conservação da máquina estatal, buscando assim o bem-comum e consequente desenvolvimento econômico e social.

2.5 Considerações Parciais

Conclui-se que o desenvolvimento de um país pressupõe desenvolvimento econômico, social e humano. Trata-se, inclusive, de um dos objetivos da nossa República Federativa do Brasil, quando, em seu artigo 3º, determina a erradicação da pobreza e o desenvolvimento social e econômico.

O Estado, para garantir direitos e equilibrar o mercado, deve se valer da sua principal ferramenta, qual seja, a tributação.

A tributação, na exata medida da capacidade contributiva de cada um, significa a contribuição de cada cidadão para o bem comum. Quando isso não ocorre, traz consequências prejudiciais ao bem-estar social.

A tributação, além de sua finalidade principal que é a arrecadação de recursos financeiros, pode exercer função indutora, estimulando condutas ou as desestimulando. Dessa forma, tem função fundamental no desenvolvimento econômico, humano e social de um país.

No mesmo sentido, os que exercem atividade de empresa e detêm o poder econômico, além de visar ao próprio lucro, devem se ater à função social de sua empresa, cumprindo suas obrigações tributárias, proporcionando o devido financiamento dos serviços públicos, atuando em *compliance* tributário e garantindo um desenvolvimento econômico e social que atende ao fundamento constitucional da dignidade humana.

3 ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND CORPORATE (ESG) GOVERNANÇA CORPORATIVA E COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.

Os conceitos de governança corporativa, compliance tributário e ESG são essenciais para a correta compreensão do tema abordado no presente trabalho.

Com efeito, é a da aplicação dos preceitos caracterizadores de cada um desses institutos que será possível materializar um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico.

O Envioronmental, Social and Corporate (ESG) pressupõe a sustentabilidade do desenvolvimento social, humano e econômico, fundado em pilares como sustentabilidade ambiental, responsabilidade social, governança corporativa, geração de valor a longo prazo, resiliência empresarial e atração de investimentos sustentáveis.

Implementado esses valores e fundamentos é possível gerar desenvolvimento de forma digna, ético e sustentável.

Por sua vez a governança corporativa envolve um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. Assim é viabiliza as práticas de ESG.

Uma boa e eficiente governança corporativa tem como importante instrumento os programas de compliance.

Isso porque possibilita a gestão e prevenção dos riscos da atividade empresarial, sendo isso é fundamental para o sucesso e a sustentabilidade das organizações, protegendo a reputação da empresa e garantindo que ela opere dentro dos limites legais e regulatórios.

Por fim, a eficiência da implementação de um bom programa de compliance desempenha um papel fundamental no cumprimento da função social da empresa, pois está intrinsecamente relacionado à ética, à responsabilidade corporativa e ao impacto que a empresa tem na sociedade como um todo.

3.1 Envioronmental, Social and Corporate (ESG)

A globalização em que a sociedade moderna se insere, caracterizada principalmente pelo imediatismo da informação causa o que se convencionou chamar de liquidez da vida

moderna, dando causa também a uma fragmentação e redução de inúmeros conceitos específicos, incluindo o saber e o conhecimento. (COSTA, FERREZIN. 2021. p.80).

Essa realidade influencia diretamente nas esferas organizacionais e administrativas, onde a criação e a acumulação do capital apresentam-se como princípio sustentador que condiciona e gera as diretrizes necessárias para a sobrevivência da organização, em um mundo globalizado e voraz por mudanças. Esse cenário nos faz indagar se apenas a produção de capital sustenta uma organização empresarial? (COSTA, FERREZIN. 2021. p.80).

A conscientização da pessoa humana, bem como, dos gestores das organizações empresarias no sentido de acreditar e desejar um futuro melhor fomenta o debate e agregação do que se convencionou denominar de ESG (Environmental, Social ante Corporate) ou ASG (Ambiente, Social e Governança Corportiva), como norte para as direções a serem trabalhadas e analisadas. Assim é que o desenvolvimento sustentável não é algo simples de ser aplicado na sociedade moderna e sim um processo de transformação a ser percorrido com determinação e cuidado. (COSTA, FERREZIN. 2021, p.81)

A evolução da sociedade, estando hoje em uma era de informação, percebe-se a eficiência e a eficácia com que a comunicação organizacional pode beneficiar a todos dentro do processo social, implicando na cultura de uma sociedade.

Para MARCHIORI (2006, p.60) cultura é "um sistema de concepções expressas herdadas em formas simbólicas por meio das quais o homem comunica, perpetua e desenvolve seu conhecimento sobre atitudes para a vida." Segundo Bauman (2007, p.8),

> A vida líquida é uma sucessão de reinícios, e precisamente por isso é que os finais rápidos e indolores, sem os quais reiniciar seria inimaginável, tendem a ser os momentos mais desafiadores e as dores de cabeça mais inquietantes. Entre as artes da vida líquido-moderna e as habilidades necessárias para praticá-las, livrar-se das coisas tem prioridade sobre adquiri-las.

Entender essa relação e aprofundar em sua análise é essencial para a compreensão acerca das organizações contemporâneas, as quais necessitam ter em seu quadro de colaboradores, profissionais de diversas áreas que possam se entrelaçar e juntos fazer a diferença. Mostrando dessa forma, a importância dos mais variados conhecimentos e saberes ao se interligarem, e da comunicação feita entre eles, de maneira endógena na organização, assim como a relação exógena que deve ser mantida fora dos limiares físicos desse aparato.

Em outras palavras, quando a globalização se traduz no processo de horizontalização de valores, perspectivas, ética, ela se mostra altamente positiva. Quando vertical, ao contrário, ela é negativa e reveladora de uma nova forma de hierarquização de cidadãos e dominação da elite.

Neste caso, ela difunde a lógica da apartação social, em contraponto à lógica da cidadania, na construção de padrões de civilidade. (DOWBOR, 1997, p. 44)

Segundo Milton Santos (2000, p.25), “Na história da humanidade é a primeira vez que tal conjunto de técnicas envolve o planeta como um todo e faz sentir, instantaneamente, sua presença.”, isto é, o ser e o entender do porquê da existência humana na Terra tornou-se um diferencial, um algo a mais nas pessoas, tanto como ser humano, quanto como profissional, dentro das organizações onde se trabalha.

A sustentabilidade é vista na atualidade, como um fator primordial nas decisões dentro das organizações empresariais globalizadas. A verdadeira sustentabilidade dentro das organizações são cada vez mais valorizadas e discutida no ambiente corporativo, fazendo com que as ações de organizações empresariais sustentáveis sejam mais retáveis que de as outras empresas que não estão preocupadas com esta questão, que já é considerada essencial. (COSTA, FERREZIN. 2021. p.85)

A cognoscibilidade do planeta mostra fontes essenciais para as organizações contemporâneas, afinal todo o conhecimento está interligado e conhecendo-o, existe a possibilidade de saber como lidar previamente ou gerenciar determinadas situações de risco ou de crise. Agregando estas informações ao trabalho desenvolvido pela comunicação, os resultados serão extremamente benéficos para todos. As noções de ecossistema sempre serão pautadas pelas questões que se referem à integração dos seres, a complexidade presente em cada um e o caráter funcional e sistêmico que envolve todos os fatores que fazem parte do todo. Em conjunto com a ideia de ecossistema, deve ser analisada a noção e percepção de cultura também, pois existem muitas relações entre ambas que se convergem, devido ao fato de a cultura também lidar com relações sociais e a complexidade de determinadas ações dentro destas.

Segundo WHITAKER e BEZZON (2006, p.67),

> [...] a destruição de muitas culturas nativas ocorre paralelamente à destruição de ecossistemas, dos quais, de certa forma, os povos portadores dessa cultura eram guardiões. A diversidade cultural, muitas vezes, corresponde à biodiversidade, ambas em processo histórico de destruição a partir do avanço do industrialismo e do consumismo desenfreado que caracterizam o homem contemporâneo, embriagado pelo desenvolvimento tecnológico que destrói a natureza e que promoverá a destruição de recursos não-renováveis, como os combustíveis fósseis, os quais o Sol levou bilhões de anos para criar, em nosso planeta, e consumimos em segundos, graças ao modelo de gasto energético distorcido praticado pelo nosso tipo de civilização.

Com efeito a capacidade das pessoas trabalharem juntas e produzirem com eficiência é o pilar social do desenvolvimento sustentável e sendo fundamental para o conceito de capital social, definido por ELKINGTON (2001, p.89),

> como uma medida da 'capacidade de as pessoas trabalharem juntas, em grupos ou organizações, para um objetivo comum'. Essa capacidade é crítica para a transição da sustentabilidade. Ela pode ser desenvolvida (ou destruída) em todos os níveis de uma sociedade, de unidade básica familiar até as principais instituições de governo internacional. Isso depende da aquisição e da manutenção de virtudes como fidelidade, honestidade e dependência.

Essa é a essência encontrada para o desenvolvimento sustentável das organizações globalizadas, recentemente chamado pela abreviação de ESG para resumir as práticas adotadas, substituiu o fator econômico para o termo governança corporativa, pois amplia a visão e não somente engloba o resultado comercial, mas também a transparência nesta divulgação, os comitês de auditoria, a conduta corporativa e o combate à corrupção (COSTA, FERREZIN, 2021. p. 88)

Vislumbra-se assim que o respeito a dignidade humana dos trabalhos e o cumprimento da função social da empresa são de significativa importância para a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária. Inclusive a importância social do trabalho foi objeto de disposição expressa na Declaração Universal dos Direitos Humanos, sendo elegido como direito essencial a pessoa humana.

Nesse contexto ganha relevância a implementação de critérios de ESG que se tratam de princípios ambientais, sociais e de governança corporativa como forma não só de agregar valor às instituições privadas, mas ao mesmo tempo promover os direitos humanos nos negócios, colocando-os em consonância com a obrigatoriedade de observar os princípios orientadores sobre empresas e direitos humanos pelo conselho de direitos humanos da organização das nações unidas (ONU).

Nesse sentido ganha importância o empenho das organizações empresariais em melhorar os seus critérios e padrões de produção, eficiência e lucratividade, aderindo a programas de desempenho e de governança que lhe confiram uma conduta corporativa ética e sustentável, de acordo com as demandas das gerações atuais, que têm se pautado por critérios de impactos ambientais positivos e negativos para escolha de determinadas empresas e negócios com os quais mantêm ou não uma relação comercial (DELOITTE, 2020, p.24)

Além disso, elas devem ser capazes de promover valor de um modo geral a todas as partes interessadas na atividade empresarial, de tal forma que haja o reflexo em diversos

aspectos, inclusive na melhoria do ambiente de trabalho, na valorização salarial, na redução de danos e na melhoria da marca (GOEDHART; KOLLER, 2021, p. 3).

Corroborando com esse percurso, na atualidade, está em desenvolvimento uma nova etapa do sistema econômico, o capitalismo consciente, que reúne em torno de si aspectos práticos de desenvolvimento ambiental, social e de governança, conhecidos no meio corporativo como ESG, que se tratam de princípios norteadores da agenda econômica das organizações que assimilam esse conceito e passam a adotar boas práticas para a concretização dessa finalidade, qual seja, a do desenvolvimento ético, moral e socioambiental tanto fora como dentro das empresas. Tal postura exige um engajamento social amplo que englobe desde políticas de diversidade para o ambiente de trabalho até projetos destinados à redução da desigualdade na sociedade. Além disso, o ESG também propõe a lisura dos processos corporativos, por meio de um sistema de governança eficiente e isento, garantindo a independência do conselho de administração com o investimento em mecanismos para impedir casos de corrupção empresarial, discriminação e assédio (BETHÔNICO, 2021).

Desse modo, cumprir com a agenda de proteção dos direitos humanos é um fator não só opcional que culmine com a geração de valor econômico, mas, antes de tudo, se trata de um dever de promover e agregar valor social por meio das práticas das empresas, que tem sido um aspecto cada vez mais considerado pelos indivíduos não só quando em posição de trabalhadores mas, além disso, como consumidores de produtos e marcas que sejam mais inclusivas, sustentáveis e socialmente responsáveis (BREMEN; GANU; SUNG; WURTZEL, 2021).

Com isso, a observância dos direitos humanos a todos os indivíduos, ainda que deles não tenham consciência, é de se concluir que em qualquer momento da vida e em qualquer atividade exercida estarão ali presentes os direitos humanos, quando presente um ser humano. E tal premissa não se afasta das relações laborais havidas entre trabalhador e empresa, uma vez que o trabalho é a utilização da própria força vital colocada à disposição pelo ser humano dentro do contexto das atividades empresariais.

> Antes de tudo, o trabalho é um processo entre o homem e a Natureza, um processo em que o homem, por sua própria ação, media, regula e controla seu metabolismo com a Natureza. Ele mesmo se defronta com a matéria natural como uma força natural. Ele põe em movimento as forças naturais pertencentes à sua corporalidade, braços e pernas, cabeça e mão, a fim de apropriar-se da matéria natural numa forma útil para a sua própria vida. […] Pressupomos o trabalho numa forma em que pertence exclusivamente ao homem (MARX, 1988, p. 142).

A partir disso mais princípios constitucionais do trabalho podem ser evidenciados, dentre eles o “princípio da centralidade humana na vida socioeconômica e na ordem jurídica”,

o “princípio do bem-estar individual e social”, o “princípio da justiça social” e o “princípio da valorização do trabalho e do emprego”, sobre os quais todas as relações de trabalho são estruturadas e rompem com as crises econômicas, sociais e humanitárias a fim de verem cada vez mais presentes os seus atributos impressos e vivenciados no dia a dia das empresas na lida com seus trabalhadores (DELGADO, 2019, p. 227).

A existência dos direitos humanos por si só pressupõe que tudo o que for desenvolvido em qualquer setor da sociedade, com destaque para o setor empresarial, deve ser feito sem o descumprimento dessas premissas básicas de proteção da pessoa. Isso equivale dizer que tudo o que for criado tem o potencial de agredir tais direitos já firmados e bem delineados, situação que por si só convoca a presença protetiva do Estado e dos organismos internacionais criados para esse fim. Contudo, dada a convergência global cada vez maior e dada a transformação da sociedade com a ampliação da sua consciência e da sua percepção para os aspectos que lhes são importantes, como valores socioambientais, valores morais e valores socioeconômicos, as empresas têm se visto diante de enormes desafios para continuar a exercer o seu papel de acumulação de capital e geração de riqueza, sem ferir direitos humanos e agredir valores sociais. Nesse sentido é que os direitos humanos devem ser colocados no centro das tomadas de decisão, da formatação dos negócios e das atividades empreendedoras, porquanto se traduzem em verdadeiros atributos de valor conformados às exigências da sociedade em tempos de tecnologias da informação e da comunicação cada vez mais ágeis e interconectadas, expondo empresas socialmente responsáveis de modo a lhes conferir maior visibilidade e permanência no mercado, ao passo que, pela mesma via, segrega e extirpa empresas preocupadas apenas com o acúmulo de riquezas a qualquer custo, sem a geração de valores social e moral que sejam revertidos a toda a sociedade, que pugna por mais inclusão, respeito, oportunidades, renda, formação e vida digna, ou seja, deve ser oferecido mais do que a possibilidade de sobreviver no mundo capitalista, mas a de viver com dignidade, com perspectiva de crescimento e de pertencimento à sociedade. (ENGELMANN, NASCIMENTO. 20121, p.121-122).

E é nesse contexto, visando a adequação às exigências sociais e demandas globais é que surge o ESG, com o objetivo de possibilitar uma governança ambiental, social e corporativa no âmbito empresarial e se revela como uma avaliação constante pela qual é submetida uma empresa ao confrontá-la com esses aspectos da governança moderna, de modo a pontuá-la e classificá-la de acordo com a observância de boas práticas empresariais que aliem não só fatores ambientais, mas também sociais. Isso equivale dizer que ao seguir uma proposta ESG, uma empresa se relaciona não só com os fatores específicos dela, mas, mais do que isso, acaba por se relacionar com aspectos diretamente ligados com a geração de mais valor para a sua

organização e maior engajamento na busca pela efetivação de direitos humanitários. (ENGELMANN, NASCIMENTO. 20121, p.123).

Assim, uma proposta sólida de ESG pode ajudar a garantir o sucesso da empresa no longo prazo, com retornos maiores em patrimônio, redução no risco de perdas e melhores classificações de crédito (HENISZ; KOLLER; NUTTALL, 2021, p. 1-2).

Dessa forma, as práticas ESG estão relacionadas com a facilitação do crescimento da receita, com a redução dos custos, com a minimização de intervenções regulatórias e legais, com o aumento da produtividade dos funcionários e com a otimização dos investimentos e gastos de capital. Do ponto de vista dos trabalhadores, quando há uma maior inclusão, diversificação e melhores retornos sociais por parte da empresa, cria-se o senso não apenas de satisfação entre eles, mas também o de conexão e pertencimento a algo maior e mais importante, uma vez que a percepção do empregado sobre o impacto que o seu trabalho tem para os beneficiários aumenta, ao passo que há o aumento também da sua motivação para atuar a favor de questões sociais de igual valor e igual relevância no seu núcleo de convivência e influência. Assim, por um lado, uma proposta forte de ESG pode gerar um senso maior de propósito que inspire os empregados a ter uma performance melhor, ao passo que uma proposta de ESG mais frágil pode prejudicar essa performance dentro do escopo empresarial. (ENGELMANN, NASCIMENTO. 20121, p.124).

Por fim, quando se fala em implementar critérios socialmente considerados no âmbito das empresas é perceptível a associação de seu conceito a questões relacionadas ao assistencialismo e à filantropia. Contudo, dentro do ESG, esse critério ganha um sentido mais claro e abrangente, considerando que as instituições têm se valido de novas estratégias de alavancagem e de avaliação muito além das métricas meramente econômico-financeiras. Nesse sentido o aspecto social tem se fixado mais fortemente

> […] às questões de responsabilidade social, diversidade e inclusão, saúde e segurança no ambiente de trabalho (que, inclusive, abarca a preocupação com a saúde mental do trabalhadores nesses tempos de Pandemia)", bem como "observância das normas trabalhistas no geral (AZEVEDO; SANT'ANNA, 2021).

A adoção de práticas de ESG não se trata apenas de cumprir regulamentações ou melhorar a imagem da empresa. Empresas que incorporam esses critérios em sua estratégia de negócios frequentemente estão focadas em criar valor a longo prazo. Isso envolve a gestão de riscos, a inovação, a adaptação às mudanças do mercado e o desenvolvimento de produtos e serviços que atendam às necessidades da sociedade.

O ESG ajuda a fortalecer a resiliência das empresas a choques e turbulências, como crises econômicas, desastres naturais e pandemias. Empresas que adotam práticas sustentáveis e têm considerações sociais sólidas tendem a estar melhor preparadas para enfrentar desafios e perturbações, o que beneficia não apenas a própria empresa, mas também a economia em que opera.

Os investidores institucionais, fundos de investimento e muitos indivíduos estão cada vez mais interessados em investimentos sustentáveis. Empresas que adotam abordagens ESG sólidas podem atrair investimentos de fontes alinhadas com esses valores, o que pode impulsionar seu crescimento e contribuir para o desenvolvimento econômico.

Em resumo, o ESG desempenha um papel essencial no desenvolvimento social e econômico, pois promove a responsabilidade corporativa, a sustentabilidade ambiental e o bem-estar social, ao mesmo tempo em que fortalece a resiliência e a competitividade das empresas. Essa abordagem integrada é fundamental para criar uma economia mais justa, sustentável e resiliente no longo prazo.

Portanto, é dever de todos contribuir para a manutenção de uma sociedade sadia, duradoura e socialmente responsável é o de que o trabalho continua através do diálogo, da visibilidade e da luta pela implementação dos direitos humanos, notadamente os dos trabalhadores, porquanto necessários para a permanência da sociedade como constituída, uma vez que se encontram em posição de destaque dada a sua fundamentalidade inerente a todo o Estado Democrático de Direito.

3.2 Governança Corporativa

O tema governança corporativa ganhou notoriedade mundial com os grandes escândalos financeiros, envolvendo diversas corporações nos Estados Unidos (EUA), que causaram sérios prejuízos ao mercado e despertaram a atenção da sociedade em geral para a relevância desse assunto.

A governança corporativa está relacionada à gestão de uma organização, sua relação com os acionistas (*shareholders*) e demais partes interessadas (*stakeholders*): clientes, funcionários, fornecedores, comunidade, entre outros.

Nos países anglo-saxões, sua essência está baseada em mecanismos de solução para o conflito de agência, decorrente da assimetria informacional e conflito de interesses entre as partes envolvidas (proprietários e administradores).

O movimento pela governança corporativa ganhou força em meados da década iniciada em 1980 nos EUA. Os grandes investidores institucionais passaram a se mobilizar contra algumas corporações que eram administradas de maneira irregular, em detrimento dos acionistas. Esse movimento foi se expandindo pelo mundo, chegando à Inglaterra, inicialmente, e depois se estendendo pelo restante da Europa, chegando ao Brasil aproximadamente na década de 1990. (BORGES, SERRÃO. 2005. p.112.)

A governança corporativa pode ser conceituada de várias, sendo mais coerente com esse trabalho o sentido tratado pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM), ou seja, trata-se de um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

As transformações estruturais ocorridas nos anos 1990 – abertura comercial, estabilização monetária e privatizações – produziram importantes reflexos entre as principais empresas. Com isso, puderam-se perceber a ampliação do poder dos conselhos; a presença de um forte mercado de investidores institucionais; os litígios que ajudaram a fazer progredir os controles e a legislação; e o questionamento sobre os pareceres das auditorias independentes nos casos dos bancos sob intervenção (entre eles o Banco Nacional, o Banco Econômico e o Banco Noroeste). Como ressalta Nelson Siffert Filho (2000, p. 20), em seu estudo sobre as mudanças no controle societário das cem maiores empresas não-financeiras na economia brasileira, na década de 1990 surgiram novas formas de governança corporativa, em especial aquelas decorrentes do controle acionário compartilhado.

O processo de privatizações foi o grande responsável por essa transformação. Nos casos dessas empresas, as questões de governança corporativa ganharam maior relevo, uma vez que, dada a inevitável separação entre controle e gestão, novos mecanismos de delegação, incentivo e monitoramento sobre o desempenho dos administradores passaram a ser desenhados pelos acionistas controladores. Entre as empresas familiares nacionais, embora haja na economia brasileira um núcleo relativamente robusto, com sólida posição patrimonial e uma gestão moderna, em seu conjunto, encontram- se sujeitas aos seguintes tipos de pressão: demanda por profissionalização da gestão, necessidade de estabelecer alianças estratégicas e limitações à estrutura de capital. (BORGES, SERRÃO. 2005. p.121.)

A visão tradicional do capital de indústria não é mais adequada para um contexto em que o capital de risco tende a se tornar a fonte de recursos menos onerosa e mais adequada em termos de governança financeira (pela redução das assimetrias informacionais entre os fornecedores de capital e os administradores da empresa).

Assim, a adoção de programa de governança corporativa é associada à garantia dos direitos de propriedade e à promoção de um ambiente benéfico ao investimento privado. As empresas e os investidores precisam de um ambiente que os incentive a alocar recursos de maneira mais eficiente. Da mesma forma, o desenvolvimento econômico de muitos países também depende do financiamento e crescimento das empresas. As economias capitalistas mais desenvolvidas têm seu crescimento vinculado a um mercado de capitais organizado e que tenha credibilidade. A importância da governança corporativa é diretamente relacionada ao impacto que a adoção de seus mecanismos causa para as empresas. Desse modo, a existência de um mercado de capitais forte e confiável é imprescindível para a capitalização das empresas, representando uma mola propulsora para o desenvolvimento de um país. (FERREIRA, SANTOS, LOPES, NAZARETH, FONSECA, 2013. p.132).

O caminho para atender a esses requisitos é dotar as empresas e o mercado de mecanismos que protejam os direitos de propriedade e os direitos dos credores. Os mecanismos representam um conjunto de padrões que têm por objetivo alinhar interesses de gestores, acionistas e credores. Como exemplos desses mecanismos, têm-se, entre outros, a estrutura de propriedade e controle, a estrutura de capital, a existência de um mercado de aquisições hostis, a política de remuneração, a estrutura do conselho de administração e a transparência por meio de publicação de relatórios das atividades da empresa. As empresas, ao adotarem mecanismos de governança corporativa, seja para atender a normas institucionais ou pelo fato de estarem vinculadas a listagens específicas de ações, como o Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), passam a ser mais atrativas, facilitando a captação de recursos e diminuindo o seu custo. O menor custo de capital afeta de forma positiva o desempenho, contribuindo para aumentar o valor e a rentabilidade da empresa. (FERREIRA, SANTOS, LOPES, NAZARETH, FONSECA, 2013. p.132 - 133).

A eficiência da governança corporativa refere-se à capacidade de um sistema de governança em uma empresa ou organização de funcionar de maneira eficaz, garantindo que os interesses dos acionistas stakeholders e da empresa como um todos sejam atendidos de forma equitativa e transparente. Uma governança corporativa eficiente é fundamental para o bom funcionamento de uma empresa e para a criação de valor a longo prazo.

Os principais pilares da governança corporativa são a transparência, responsabilidade, gestão de riscos, direitos dos acionistas, Conselho de Administração, ética e integridade e gestão sustentável.

A transparência é um princípio-chave da governança corporativa eficiente. Isso envolve a divulgação adequada de informações financeiras, operacionais e estratégias da empresa para

acionistas e stakeholders, garantido que eles tenham uma compreensão clara do desempenho e da direção da empresa.

Quando a responsabilidade, uma governança corporativa eficaz inclui a definição de papéis e responsabilidades claras para a alta administração, conselhos de administração e comitês relevantes. Isso ajuda a garantir que os tomadores de decisão sejam responsáveis por suas ações e que haja prestação de contas.

A proteção dos direitos dos acionistas minoritários é fundamental. Isso inclui garantir que os acionistas tenham voz em questões importantes da empresa e acesso a informações relevantes.

Do mesmo modo, um conselho de administração independentes e diversificado desempenha um papel fundamental na governança corporativa eficiente. Deve ser composto por membros experientes que atuem de forma independente para tomar decisões que beneficiem a empresa como um todo, em vez de interesses pessoais.

É importante também que se tenha a implementação de sistemas de gestão de riscos para identificar, avaliar e mitigar riscos que possam afetar a empresa. Isso ajuda a proteger os interesses dos acionistas e a manter a estabilidade financeira.

Os valores da ética e da integridade são fundamentais em uma governança corporativa eficiente, na medida em que deve promover padrões éticos elevados e comportamento íntegro em todos os níveis de organização.

E ainda, uma governança eficiente visa a maximizar o valor a longo prazo da empresa em vez de focar apenas em ganhos de curso prazo. Isso envolve tomar decisões que considerem o impacto a longo prazo nos acionistas e na sociedade em geral.

Por derradeiro, é importante frisar que a governança deve ser aplicada pelos entes públicos garantindo uma administração pública proba e eficiente.

A governança pública pode ser fundamentalmente entendida como um modelo alternativo a estruturas governamentais hierarquizadas, implicando que os Governos sejam muito mais eficazes em um marco de economia globalizada, não somente atuando com capacidade máxima de gestão, mas também garantindo e respeitando as normas e valores próprios de uma sociedade democrática. (OLIVEIRA, 2010, p.2)

Nesse sentido, vale lembrar uma importante e atual reflexão de BOBBIO (1987, p.26), “o Estado de hoje está muito mais propenso a exercer uma função de mediador e de garante, mais do que a de detentor do poder de império”.

As origens da Governança Pública datam de meados da década de 90 do séc. XX, e traduzem um consenso de que a eficácia e a legitimidade da atuação pública se apoiam na

qualidade da interação entre os distintos níveis de Governo, e entre estes e as organizações empresariais e da sociedade civil. (OLIVEIRA, 2010, p.2)

As práticas de governança são extremamente salutares e bem-vindas em nosso país, porque calcadas em elevados padrões éticos e voltadas à promoção da transparência das ações dos Governos. Ademais disso, revelam se poderosos instrumentos para atingir a estabilidade das instituições políticas e sociais por meio do fortalecimento do Estado de Direito e da sociedade civil, por intermédio da adoção e da propagação de um pluralismo de dimensões múltiplas, em todas as áreas da atuação do Estado.

Evidente que a crescente solidificação da Governança Pública tende a provocar mudanças significativas na organização, na gestão e na atuação da Administração Pública brasileira. (OLIVEIRA, 2010, p.3)

Conclui-se que a eficiência da governança corporativa pode variar de uma empresa para outra e depende da cultura organizacional, do setor e de outros fatores. No entanto, as boas práticas de governança são amplamente reconhecidas como essenciais para o sucesso e a sustentabilidade de qualquer empresa. Empresas que adotam princípios sólidos de governança corporativa tendem a ser mais atraentes para investidores e a enfrentar melhor os desafios do mercado.

3.3 Programas de Compliance

O compliance é o instrumento que viabiliza uma eficiente governança corporativa e uma boa política de ESG. Ele desempenha um papel crucial na gestão de riscos nas organizações, sendo fundamental para garantir que as empresas operem de maneira ética, legal e em conformidade com as regulamentações aplicáveis.

A partir da nova versão da Norma ISO 9001/2015, que aborda a Gestão de Risco em todos os seus requisitos, as empresas devem adequar suas atividades para atender este dispositivo. Paralelo a isso, a inovação organizacional é essencial para “melhorar a eficiência e o aumento de desempenho na prestação de serviços” (OLIVEIRA, 2017, p. 10).

A eficiência do compliance na gestão de risco pode ser avaliada de várias maneiras:

O compliance ajuda a identificar e avaliar os riscos que uma organização enfrenta, incluindo riscos legais, regulatórios, financeiros e reputacionais. Isso permite que a empresa tome medidas proativas para mitigar esses riscos.

Um programa de compliance eficaz ajuda a prevenir violações de leis e regulamentos, o que pode resultar em penalidades legais e financeiras significativas. Ao evitar essas violações, as empresas reduzem seus riscos legais e financeiros.

O compliance também desempenha um papel importante na criação de uma cultura organizacional ética e de conformidade. Isso envolve a promoção de valores e comportamentos éticos em toda a organização, o que pode reduzir os riscos associados a comportamentos antiéticos ou ilegais.

Um programa de compliance bem-sucedido inclui monitoramento constante e auditorias para garantir que as políticas e procedimentos estejam sendo seguidos e que os riscos sejam identificados e gerenciados de maneira eficaz.

O compliance também desempenha um papel na resposta a incidentes. Quando ocorrem problemas, como violações de dados ou questões éticas, o compliance pode ajudar a organização a tomar medidas corretivas e a lidar com as consequências de maneira adequada.

A eficiência do compliance na gestão de risco pode levar à redução de custos a longo prazo. Ao evitar litígios, multas e danos à reputação, as empresas economizam recursos que poderiam ser gastos em resolução de problemas.

Um programa de compliance eficaz aumenta a confiança dos stakeholders, incluindo clientes, investidores e reguladores. Isso pode ter um impacto positivo nos relacionamentos comerciais e na reputação da empresa. A conformidade eficaz exige que as empresas estejam atentas às mudanças regulatórias. A capacidade de se adaptar rapidamente a essas mudanças é essencial para gerenciar riscos de maneira eficaz.

Diante do exposto, ao se considerar a política de Compliance como um dos meios estruturados de mapeamento e avaliação de riscos (mapa de riscos, acompanhamento, análise e cumprimento das normas), “pode-se admitir que essa ferramenta de apoio à gestão seja aceita como uma opção de atendimento às necessidades de uma empresa, por meio de uma metodologia própria e ajustável à realidade de cada uma” (LAMY, 2018, p. 10).

De acordo com REINERT (et al., 2017, p.4), a norma ISO 9001/2015, busca uma abordagem “em entradas e determinação de riscos e oportunidades, determinação dos indicadores de desempenho necessários para comprovar a eficácia dos processos, atribuindo responsabilidades e autoridades, mudando processos para obter os resultados esperados”

Segundo REINERT (et al.,2017, p. 5), a ISO 9001/2015 estabelece abordagem sistemática “para identificar riscos, ao invés de tratar a prevenção como parte separada de um sistema de gestão da qualidade”. Para o autor, os riscos existem “em todos os sistemas, processos e funções, sendo inerentes aos aspectos de um sistema de gestão”.

Nesse sentido, de acordo com CAGNIN (et al., 2015, p. 11), o requisito da Norma ISO 9001/2015 tem como objetivo “estabelecer uma abordagem direcionada a riscos nos processos organizacionais”.

Portanto, a avaliação de riscos tem na sua aplicação a oportunidade de gerar melhor organização na empresa, mudança de atitudes das pessoas, prevenção e gestão de riscos, e ações corretivas (ALVES; NICOLUCI; BAGNOLO; et al., 2017, p. 12). “O pensamento baseado nos riscos transforma todo o Sistema de Gestão em uma ferramenta de planejamento preventivo” (REINERT; et al., 2017, p. 3).

Em resumo, a eficiência do compliance na gestão de risco é fundamental para o sucesso e a sustentabilidade das organizações. Um programa de compliance bem estruturado e implementado pode ajudar a reduzir riscos, proteger a reputação da empresa e garantir que ela opere dentro dos limites legais e regulatórios.

A eficiência da implementação de um bom programa de compliance desempenha um papel fundamental no cumprimento da função social da empresa, pois está intrinsecamente relacionado à ética, à responsabilidade corporativa e ao impacto que a empresa tem na sociedade como um todo. Aqui estão algumas maneiras pelas quais o compliance é importante nesse contexto:

O compliance envolve a definição e a promoção de padrões éticos e valores dentro da organização. Uma empresa que se preocupa com sua função social deve operar de maneira ética, respeitando os direitos humanos, evitando práticas corruptas e agindo com integridade. O compliance ajuda a criar uma cultura organizacional baseada em valores éticos.

O cumprimento das leis e regulamentos é essencial para que uma empresa cumpra sua função social. Isso inclui obedecer às leis trabalhistas, ambientais, fiscais e de consumo, entre outras. O compliance ajuda a evitar violações legais que poderiam prejudicar a empresa e a sociedade.

A responsabilidade social corporativa envolve a contribuição ativa de uma empresa para o bem-estar da comunidade e da sociedade em geral. O compliance pode orientar as práticas de RSC, garantindo que os programas e iniciativas sejam transparentes, éticos e estejam alinhados com os objetivos sociais e ambientais.

As empresas têm uma variedade de stakeholders, incluindo funcionários, clientes, investidores, fornecedores e comunidades locais. O compliance ajuda a proteger os interesses desses stakeholders, garantindo que a empresa opere de maneira justa e transparente, evitando danos a terceiros.

Uma boa reputação é um ativo valioso para qualquer empresa. O compliance desempenha um papel fundamental na proteção e na construção da reputação da empresa, assegurando que ela seja vista como uma organização responsável e ética.

A função social de uma empresa também está relacionada à sua contribuição para a sustentabilidade ambiental. O compliance pode incluir políticas e práticas que promovam a gestão responsável dos recursos naturais e a redução do impacto ambiental das operações da empresa.

O compliance promove a transparência e a prestação de contas. Isso significa que a empresa é aberta sobre suas atividades, políticas e desempenho social e ambiental, permitindo que os stakeholders avaliem seu compromisso com a função social.

Em resumo, o compliance desempenha um papel fundamental no cumprimento da função social da empresa, pois ajuda a garantir que a organização opere de maneira ética, legal, responsável e transparente. Uma empresa que leva a sério sua função social é mais propensa a contribuir positivamente para a sociedade e a construir relacionamentos sustentáveis com seus stakeholders.

3.4 Considerações Finais Parciais

Vimos que o ESG enfatiza a importância da sustentabilidade ambiental, o que é fundamental para o bem-estar humano e social. Práticas de negócios sustentáveis ajudam a proteger o meio ambiente, reduzir a poluição e combater as mudanças climáticas, o que, por sua vez, tem impactos diretos na saúde e na qualidade de vida das pessoas.

Os critérios sociais do ESG promovem a justiça social, a diversidade, a igualdade de oportunidades e a segurança dos trabalhadores. Isso contribui para um ambiente social mais equitativo e inclusivo, onde as pessoas têm a oportunidade de prosperar independentemente de sua origem ou características pessoais.

Uma boa governança corporativa é parte importante do ESG, envolvendo a transparência, a prestação de contas e a ética nos negócios. Isso ajuda a evitar escândalos corporativos prejudiciais, melhora a confiança dos investidores e promove a estabilidade financeira, o que é fundamental para o desenvolvimento econômico.

Em seu turno, uma governança corporativa sólida é essencial para ganhar a confiança dos investidores, clientes e partes interessadas. Quando as empresas são vistas como éticas e transparentes em suas operações, isso ajuda a atrair investimentos, a aumentar a credibilidade e a melhorar o desempenho econômico.

A governança eficaz ajuda a evitar conflitos de interesse entre acionistas, diretores e executivos, garantindo que as decisões sejam tomadas no melhor interesse da empresa e de todas as partes interessadas. Isso contribui para a estabilidade e o crescimento das empresas.

Ela também promove o desenvolvimento de líderes empresariais responsáveis e éticos, que podem influenciar positivamente as práticas empresariais e contribuir para um ambiente de negócios mais justo e equitativo.

Por fim, vimos que o compliance envolve o cumprimento das leis e regulamentações aplicáveis. Isso é fundamental para garantir que as empresas operem de maneira ética, evitando infrações legais que possam prejudicar a sociedade e a economia.

Redução de Riscos: O cumprimento regulatório adequado reduz os riscos legais e financeiros para as empresas, garantindo que elas operem dentro dos limites legais e éticos. Isso contribui para a estabilidade e a segurança do ambiente de negócios.

Ele também promove a ética empresarial, garantindo que as empresas ajam de acordo com padrões morais e éticos, o que é fundamental para o desenvolvimento social e humano.

Assim é que o ESG, a governança corporativa e o compliance desempenham papéis interligados no desenvolvimento social, humano e econômico, promovendo práticas empresariais sustentáveis, responsáveis e éticas. Eles contribuem para a construção de uma sociedade mais justa, uma economia mais estável e um ambiente de negócios mais confiável e ético, beneficiando todos os membros da sociedade.

4 *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO E O COMPORTAMENTO HUMANO ÉTICO

A noção de ética implica um comportamento de cada indivíduo componente de uma determinada sociedade para além do "eu" e privilegiando um "nós".

O homem é um ser gregário e não saberia viver se não fosse em sociedade e daí se deduz que a ética serve para conduzir as ações humanas a respeito das boas ações ou das não éticas, às más.

A partir disso, a conduta ética de indivíduo significa a disposição fundamental de uma pessoa diante da vida, seu modo de ser estável do ponto de vista dos hábitos morais que a marcam; que a caracterizam e lhe conferem índole peculiar que a distingue dos demais.

As virtudes morais são adquiridas pelo hábito, costumes ou experiência. Não são inatas, são adquiridas pelo exercício da prática, com o convívio social, ou seja, com a disposição de viver ou conviver com os outros.

Assim, a ética tem por objeto os sentimentos e juízos de aprovação e desaprovação acerca da conduta e da vontade humana, visando estabelecer qual os critérios para se proceder dessa ou de tal forma.

Além disso, não se pode pensar a ética dissociada da solidariedade social, uma vez que na busca de uma boa convivência social, visando a um processo de autoafirmação de inclusão, o seu Eu inclui-se em um Nós, na família, nas solidariedades, nas relações sociais. A inclusão responde pela consciência de um "nós" coletivo, em que o sentido da solidariedade encontra-se vinculado ao processo de fortalecimento das relações de pertencimento a uma comunidade, a uma sociedade e da construção de uma cidadania.

É interessante constatar que as relações solidárias gozam da mesma natureza genésica da dialógica do indivíduo/sujeito, isto é, o compartilhamento indissociável entre a estrutura "biológica" e a organização computacional e estratégica do sujeito. O mesmo ocorre com a dialógica corpo e alma, ou melhor, corpo e espírito, em que ambos os conceitos estão relativizados entre si, quer-se dizer, um "é" em função do outro, ou seja, um só é/existe na medida em que o outro também é/existe.

A importância da solidariedade é que viabiliza e é fundamental para o desenvolvimento do potencial humano e, na medida que se trabalha para incrementá-la, estaremos envolvidos numa rede produtiva, mesmo sem perceber.

E é na essência da tributação, da sua exigibilidade e aplicação para o bem comum que se deve aplicar as noções de ética e solidariedade social.

A concretização dos postulados éticos na ordem jurídica tributária é tema recorrente em debates fiscais, uma vez que envolve aquilo que se entende por moralidade tributária e, na medida em que pode haver uma deficiência moral fiscal do Estado, justifica-se um desvio moral dos contribuintes.

Sob o enfoque do Estado, visando arrecadar recursos suficientes para garantir o bem comum, deverá impor uma carga tributária global e reparti-la com justiça entre os cidadãos.

Do ponto de vista dos contribuintes, sobretudo aqueles que exercem atividade econômica e são responsáveis por grande parte do financiamento do Estado e pelo desenvolvimento econômico, o cumprimento das obrigações tributárias faz que tenham uma conduta ética e evitem a elisão fiscal, bem como a sonegação fiscal, que tem como consequência onerar ainda mais quem procura pagar seus tributos.

No contexto geral da tributação, além da arrecadação de tributos para manutenção das atividades estatais e concretização de políticas públicas, é finalidade do Estado a proteção das liberdades individuais. Por isso, ao lado de dever de pagar tributos, está o direito de economizar tributos.

Portanto, o tributo se insere na atividade empresarial como qualquer outra espécie de custo, já que a simples realização de determinados comportamentos previstos em lei cria consequências tributárias que devem ser observadas quando da tomada de decisões. Deste modo, dentro de uma economia de mercado, em que o objetivo passa por minimizar perdas e maximizar os ganhos, a análise do impacto tributário sempre será um fator primordial a ser considerado no desenvolvimento de qualquer ramo empresarial, inclusive para determinar a viabilidade econômica daquela atividade.

4.1 Conceito de ética e evolução histórica da mudança do comportamento ético humano

Pode-se dizer que a palavra ética é recorrente no vocabulário comum e na mídia, fazendo crer que é uma preocupação urgente e universal. A este respeito, Cortina (2003, p. 18) afirma que: “embora a ética esteja na moda, e todo mundo fale dela, ninguém chega realmente a acreditar que ela seja importante, e mesmo essencial para viver”.

O filósofo Aristóteles, que viveu entre os anos de 384-322 a.C., já dizia que o homem é um animal político, um ser gregário. Heródoto, um século antes, e Sófocles, um dos mais importantes escritores da tragédia, asseveravam que o homem, sem a vida social na cidade, teria um fim trágico, pois, embora seja um ser independente, sua existência só teria sentido com a convivência social (STONE, 2005, p. 128).

Assim, fora do ambiente social, a existência do homem será uma abstração, porque é dela que ele retira seus parâmetros materiais, morais e éticos. Já dizia Aristóteles, em sua *Ética a Nicômaco*, que a ética ensina a viver, ela, para ser vivida, é *práxis* e não propriamente *teoria* ou *poésis.* Por isso, pode-se deduzir que ética tem sua essência em solo moral, uma vez que ela se depara com uma experiência histórico-social no terreno da moral (COTRIM, 1998, p. 243).

No entanto, o legado histórico desse conceito vem de longe, surge aproximadamente 500 a 300 a.C, período áureo do pensamento grego. Aí surgiram muitas ideias e definições teóricas sobre ética que até hoje fundamentam os conceitos históricos-social no campo da moral. Sócrates, Platão e Aristóteles analisaram e refletiram sobre o agir do homem, sendo que a reflexão grega neste campo surgiu de uma pesquisa a respeito da natureza do bem moral, na busca de um princípio absoluto de condutas (VALLS, 1994, p. 7 e 21).

Aristóteles em *Ética a Nicômaco*, apresenta toda a investigação ética ao se questionar: qual o fim último de todas as atividades humanas? Supondo ele que "toda arte e investigação, e igualmente toda ação e todo o propósito, parecem ter em mira um bem qualquer: por isso foi dito, não sem razão, que o bem é aquilo a que todas as coisas visam" (ARISTOTELES, 1944, p. 9).

Daí se deduz que a ética serve para conduzir as ações humanas a respeito das boas ações ou das não éticas, às más. Sob o parâmetro das virtudes, Aristóteles as classificava em intelectuais e morais, definindo a ética como: "Ética significa ciência dos costumes" (ARISTOTELES, 1944, p. 16).

A palavra *ethos* expressa a existência do mundo grego que permanece presente em nossa cultura. Na língua grega, tem duas grafias: *êthos* e *éthos*. Essa dupla grafia não é gratuita, pois reúne uma diversidade de significados que, ao longo do tempo, distanciam-se do seu sentido original. Esses dois termos podem ser entendidos em três sentidos: "morada" ou "abrigo", "caráter ou índole" e "hábitos" ou costumes (CUBELLES, 2002, p .16).

O primeiro sentido é de proteção, lugar onde se habita. Na poesia grega, podia-se visualizá-lo como referência a pastos e abrigos onde os animais habitavam e se criavam. Depois se aplicou aos povos e homens no sentido de seu país. Após, por extensão, à morada do próprio homem, isto é, refere-se a uma habitação que é intima e familiar (ARANGUREN, 1972, p. 24).

Nesse sentido, cada um tem sua própria ética. É isso mais que os acidentes e incidentes da vida, que o diferencia de todos os demais (NICOLESCU, 2000, p. 56).

O segundo significado da palavra *êthos* surge a partir de Aristóteles e representa o sentido mais comum na tradição filosófica. Esse sentido é mais interessante, porque se aproxima mais do que se pode entender por ética. *Êthos* significa "modo de ser" ou "caráter".

Embora esse termo tenha um sentido mais amplo do que o sentido dado à ética, este último deve ser entendido como as disposições do homem na vida, seu caráter, seus costumes e, naturalmente, sua moral. Poderia ser traduzido como a forma de se viver (ARANGUREN, 1972, p. 5).

Por isso, deve-se, neste estudo, utilizar a palavra "caráter", não em seu sentido filosófico, nem psicológico, mas em seu sentido estritamente moral, que é o que interessa à ética.

O caráter, segundo Heráclito de Éfeso (século VI-V a.C), "é o conjunto definido de traços comportamentais e efetivos de um indivíduo, persistentes o bastante para determinar o seu destino" (HOUAISS, 2001, p. 620).

Para Kant, o caráter é entendido de acordo com sua definição de causa, ou seja, uma lei da causalidade, sob a qual as ações estariam ligadas integralmente (LALANDE, 1999, p. 136).

Por outro lado, pode significar também o conjunto de traços psicológicos ou morais que caracterizam um indivíduo ou um grupo (FERRER, 2005, p. 25).

Em sentido psicológico, "caráter é o conjunto de qualidades psíquicas e afetivas que intervém na conduta de uma pessoa e a distinguem das demais o que também chamamos de personalidade" (FERRER, 2005, p. 06).

No entanto, não é essa acepção que interessa a este estudo, e sim o sentido estritamente moral, ou seja, a disposição fundamental de uma pessoa diante da vida, seu modo de ser estável do ponto de vista dos hábitos morais que a marcam; que a caracterizam e lhe conferem índole peculiar que a distingue das demais (FERRER, 2005, p. 07).

O modo de ser:

> apresenta uma dupla dimensão de permanência e de dinamismo. O núcleo de nossa identidade pessoal é o produto das opções morais que vamos fazendo em nossa biografia. Essas opções vão conformando nossa fisionomia moral – a classe de pessoas que somos, nossa índole moral -, ou seja, a disposição para nos deixar mover por uns motivos e não por outros (FERRER, 2005, p. 136).

Conforme enfatiza Auguren (1972, p. 06):

> parece haver um círculo êthos-hábitos-atos. Assim se compreende com é preciso resumir as duas variantes da acepção usual de êthos, estas sendo os princípios dos atos e aquele o seu resultado. Ethos é o caráter cunhado, impresso na alma por hábitos.

As virtudes podem ser classificadas em intelectuais e morais. As intelectuais resultam do ensino, por isso são artificiais e precisam de experiência e tempo para formar o caráter. As

morais são adquiridas pelo hábito, costumes ou experiência. Não são inatas, são adquiridas pelo exercício da prática, com o convívio social, ou seja, com a disposição de viver ou conviver com os outros.

Sobre a distinção entre virtudes e vícios explica Korte (1999, p. 01) assim dispõe:

> que as virtudes são as ideias ou razões positivas que trazem melhores resultados, ao passo que os vícios são os portadores dos insucessos e dos resultados negativos. Enquanto atuo, seja de acordo com virtudes ou vícios, procedo eticamente. Mas, e aí vem o fundamento da explicação, se os costumes (mores) indicam a prática da virtude, e eu pratico o vício, eu estou agindo contra a moral, mas a rigor, não estou agindo contra a Ética, mas contra as regras que me são recomendadas pelos conhecimentos trazidos pela Ética.

Por isso se está diante de uma ciência prática, que trata de atos práticos. É a razão da filosofia da prática. Assim, é importante saber que a ética não se ocupa do irracional, senão do racional prática, intentando saber o específico da moral em sua razão filosófica (CUBELES, 2002, p. 7).

Dessa concepção e do entendimento de que ações humanas podem ser abordadas por uma perspectiva psicológica biológica ou filosófica, deduz-se que a ética se ocupa da reflexão filosófica relativa à conduta humana sob o prisma dos atos morais. Ela vai examinar a natureza dos valores morais e a possibilidade de justificar seu uso na apreciação e na orientação de nossas ações, nas nossas vidas e nas instituições (SKORUPSKI, 2002, p. 196).

É o que ensina Korte (2022, p. 64):

> A ética estuda as relações entre o indivíduo e o contexto em que está situado**.** Ou seja, entre o que é individualizado e o mundo a sua volta [mundo moral]. Procura enunciar e explicar as regras [sobre as quais se fundamenta a ação humana ou razão pela qual se deve fazer algo, normas, leis e princípios que regem os fenômenos éticos. São fenômenos éticos todos os acontecimentos que ocorrem nas relações entre o indivíduo e o seu contexto.

A ética filosófica, como compreende Cubelles (2022, p. 7), é uma metalinguagem que fala da práxis humana, tentando descobrir a razão pela qual se deve fazer algo, considerando os valores morais estabelecidos em cada sociedade.

Quanto à evolução do conceito e sentido social e filosófico da ética, desde os gregos, a ética constituiu parte do pensamento filosófico e sempre ocupou o ramo da filosofia, conhecimento como teoria dos valores ou axiologia, que inclui a ética, a estética, a filosofia da religião, filosofia política e outras (REALE, 1999, p. 39), e pela ausência à época de desenvolvimento científico nas diversas áreas do conhecimento científico, a filosofia sempre se apresentou como um saber total.

Entretanto, à medida que o conhecimento humano avançou, a abordagem científica estendeu-se progressivamente às novas realidades, inclusive à realidade social. A partir daí, vários ramos do saber se desprenderam do tronco da filosofia para constituir ciências especiais com objetos específico e métodos próprios, sendo uma delas a ética, que era tradicionalmente considerada tarefa exclusiva dos filósofos (VÁSQUEZ, 1993, p. 49 e 52).

Com isso, passa-se a tratar a ética como ciência, pois se considera que ela tem objeto próprio, leis próprias e método próprio (NALINI, 1999, p. 34). Ela é considerada uma teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade, ou seja, o estudo de uma forma específica de comportamento humano (VÁSQUEZ, 1993, p. 16). Assim, tem por objeto o estudo dos juízos de aprovação e desaprovação a respeito da conduta. Portanto, seu objeto é a moral (SÁ, 2000, p. 44).

Não se pode olvidar que a relatividade do objeto da ética tem em vista a complexidade das especulações que envolvem o comportamento humano e, para isso, ela se afirma em solo filosófico, mais propriamente a filosofia prática (BITTAR, 2004, p. 14).

A ética, enquanto saber teórico, ocupa-se de três áreas fundamentais: Ética descritiva, ética normativa e ética filosófica. A primeira é a ciência positiva dos fatos morais, sejam eles individuais ou coletivos. Sob a ótica normativa, a ética trata dos juízos prescritivos com base nos códigos. Os sistemas normativos dizem como devem atuar os agentes morais, dando-lhes normas práticas de ação (FERRER, 2005, p. 6-7).

Frisa-se que a ética é uma disciplina normativa, não por criar normas, mas por descobri-las e elucidá-las. Mostra à pessoa os valores e os princípios que devem nortear sua existência, pois a sua função é aprimorar seu sentido moral e influenciar a conduta (NALINI, 1999, p. 34).

Por fim, a ética filosófica se refere à reflexão moral. É a reflexão racional profunda dos pressupostos, dos fundamentos, dos sistemas de normas morais na busca de descobrir as verdades necessárias par que um sistema moral seja válido (FERRER, 2005, p. 30).

Desse modo, a ética, enquanto conhecimento teórico, por se deparar com as práticas morais no contexto histórico-social, é considerada uma ciência social (MOTTA, 1984, p. 109).

É uma ciência social, porque o seu objeto de estudo é um fato socialmente histórico - a moral. Já a moral não é concebida como ciência, senão o objetivo desta.

Nas palavras de Antônio Lopes de Sá (2000. p. 44):

> ética é a ciência, tendo por objeto de estudo os sentimentos e juízos de aprovação e desaprovação acerca da conduta e da vontade humana, propondo-se a determinar: a. qual é o critério segundo a conduta e a vontade em tal modo aprovada se distinguem, ou ainda, qual é a norma, segundo a qual se opera e deve operar a vontade em tal conduta, e qual o fim que na mesma e para essa se cumpre e se deve cumprir; bem

> que relações de valor estão, com observância daquela norma e obtenção daquele fim, as diversas formas de conduta, individual ou coletiva, tais como se apresentam na sociedade e na época à qual pertencemos.

Sintetizando, enquanto conhecimento teórico filosófico, ao contrário da moral, a grande preocupação da ética é esboçar as linhas gerais de uma teoria normativa que possa auxiliar na solução de problemas e na identificação do que é correto e de como se deve agir, considerando os valores morais vigentes. Esse é o seu engajamento com a moral (ALTOÉ, 1989. p. 10).

4.2 Ética e solidariedade

Nos dias atuais, na sociedade complexa em que se vive, na qual a tecnologia diminuiu a distância entres as pessoas e publicizou a conduta de cada um, é imperioso refletir sobre a ética e a solidariedade nos atos da vida civil.

Silvino Santin (1995, p. 50) destaca a ética e a estética como reafirmações do vivido pelo homem contemporâneo, notadamente em uma época de hiperindividualismo e racionalidade técnica, em que "[...] a redescoberta da ética e da estética poderá representar a própria sobrevivência do humano do homem". Por mais que seja difícil romper com uma racionalidade imposta, esboça-se a possibilidade de um mundo que enfrente a barbárie a partir da formação de um ser humano mais humano, íntegro, menos corruptível e "selvagem"; de uma sociedade em que a justiça prevaleça para todos, que se erradique a violência e desigualdades sociais. "A barbárie fermenta em cada um de nós nossa própria barbárie interior e nos autojustifica sem parar, faz-nos mentir para nós mesmos [...]" (MORIN, 2005b, p. 200), pois o vivido representa, segundo Santin (1995, p. 54), "uma rebeldia e uma fuga das racionalizações e legitimações da normalidade racional, porque é moldado por afetos não explicados, por sentimentos indefinidos, por emoções confusas".

A ética remete à consciência de que não somos o centro do universo, mas sujeitos ligados a sujeitos, percebendo uma religação com o outro, religação com uma comunidade, religação com a espécie humana e não humana, planetária.

Nesse período em que hiperindividualismo se destaca fundado em uma racionalidade de mercado, a solidariedade é um sentimento de caráter subjetivo que resiste à barbárie externa e interna ao redefinir as ações de forma coletiva sem que se perca a individualidade e, ao mesmo tempo, abre os caminhos de práticas de cidadania. Assim que a solidariedade é, antes de tudo, concretude das relações, pois une racional e efetivamente os seres humanos entre si, sem desrespeitar a individualidade de cada um (ARRIAL, CALLONI, 2015, p. 131)

O ser humano, para uma boa vida, deve compreendê-la em todas as suas possibilidades. A noção da própria existência possibilita a ele analisar suas posturas e suas convicções diariamente e, para atingir a sua verdade, o conhecimento e a plenitude de sua consciência, deve permanecer ou mesmo alterar a sua relação com os outros e com o mundo. A partir da consciência de si, dos seus erros e acertos, pode compreender os outros seres humanos. A consciência de si, de seus atos e de suas convicções conduz a uma autoanálise, cuja prática direciona a alteridade. É por meio dessa autoanálise que nos dirigimos aos princípios necessários para uma vida em sociedade (ARRIAL, CALLONI, 2015, p. 131).

Na busca de uma boa convivência social, visando a um processo de autoafirmação de inclusão, o seu Eu inclui-se em um Nós, na família, nas solidariedades, nas relações sociais. A inclusão responde pela consciência de um "nós" coletivo, em que o sentido da solidariedade se encontra vinculado ao processo de fortalecimento das relações de pertencimento a uma comunidade, a uma sociedade e da construção de uma cidadania. Ao contrário do princípio de exclusão, o da inclusão faz o indivíduo sentir-se parte de uma coletividade, transformando o eu em nós e pode se expressar na forma de altruísmo, favorecendo atos eticamente desejáveis. O sujeito moral vive, então, oscilando entre o caráter vital do egocentrismo e o potencial existente em cada sujeito para a prática do altruísmo, sendo que a coexistência de ambos dirige ao olhar sobre a ética experimentada pelo indivíduo/sujeito, em uma relação de reconstrução entre a história da vida, a história da cultura e a história individual (ARRIAL, CALLONI, 2015, p. 131-132).

É a ética da religação da consciência de pertencimento ao todo que faz que se resista à crueldade do ser humano, e propicia a vida e a civilidade constituída pela justiça, amorosidade e a esperança.

O binômio, ético individual *versus* coletivo, acontece em conformidade com o meio, mas mantendo a integridade individual por meio da constante reflexão. Esse processo inclui acasos, imprevistos, encontros aleatórios que podem reforçar ou inibir as interações entre indivíduos/ sujeitos, seus horizontes interpretativos, suas crenças, teorias e práticas que doam sentido e significado à vida subjetiva. E isso está sempre se renovando por meio das relações sociais.

Não deve bastar ao sujeito a vontade de praticar uma boa ação, mas de pensar as consequências do que pratica pare ele e a sociedade. É neste sentido que a ética pode ser complexificada e entendida com um anel recursivo entre o querer, o dever e o poder. Decorre disso a reflexão no dia a dia em que se deve decidir onde há ambivalência de desejos ou necessidades, mormente distintas e contrárias entre si (ARRIAL, CALLONI, 2015, p. 134).

Deste modo, para evitar morte dos valores do egocentrismo que reina em nosso meio nos dias atuais, precisa-se reaprender a viver, a amar, a partilhar, a comungar e se comunicar enquanto humanos no planeta Terra.

Os questionamentos éticos fazem parte do convívio democrático social, sendo que o fundamento disso é a consciência do indivíduo/sujeito e o conjunto da comunidade. Por isso, em que pesem as pressões externas e internas, deve-se agir conscientemente à reflexão, sendo essa a capacidade racional para deliberar acercas de suas vontades com determinada liberdade de ação no âmbito de sua comunidade.

É interessante constatar que as relações solidárias gozam da mesma natureza genésica da dialógica do indivíduo/sujeito, isto é, o compartilhamento indissociável entre a estrutura "biológica" e a organização computacional e estratégica do sujeito. O mesmo ocorre com a dialógica corpo e alma, ou melhor, corpo e espírito, em que ambos os conceitos estão relativizados entre si, quer dizer, um "é" em função do outro, ou seja, um só é/existe na medida em que o outro também é/existe.

Assim também as relações de solidariedade demonstram que o compartilhamento (material, afetivo, valorativo, empático, e assim por diante) é uma característica hominídea que possibilitou a trajetória evolutiva do *homo-sapiens-demens*, seja enquanto ente gregário seja como ente inacabado em seu desenvolvimento psicoafetivo.

Daí que as relações de solidariedade entre diálogos de diferentes naturezas também estão presentes na relação de compartilhamento entre um e outro, entre sujeitos de uma mesma relação, tal como ocorre na relação corpo-espírito, na qual "um e outro são inseparáveis, nem um nem outro é "o primeiro". Tem-se que compreender plenamente que a noção-anel de "autos" é produtivamente anterior às noções de corpo, de alma, de espírito, e que a noção-anel do indivíduo-sujeito é logicamente anterior a elas" (MORIN, 2002, p. 321).

A autonomia organizacional, reconhecida como unidade viva elementar, possibilita compreender a ideia de uma organização que se auto-organiza. Isso permite perceber que ela está arraigada na dimensão da solidariedade, pois este dinamismo organizador é, de certo modo, o que propulsiona o ser humano. Para além dos "autos", deve-se analisar o "computo" que é a práxis física do ser vivo e a atividade computacional/informacional de caráter egocêntrico, sendo esta alimentada por energias físicas, governando todas essas energias. Conclui-se que o *animus* é o produto/produtor da unidade de um motor vivo e de um "computo" (MORIN, 2022, p. 319).

A evolução da inteligência interior, da sensibilidade, da afetividade e da solidariedade é proporcional às ações, interações e retroações no mundo exterior e são por elas proporcionadas.

Morin (2002, p. 248) define o conhecimento do seguinte modo:

> desenvolve-se como conhecimento do mundo exterior. A inteligência cerebral está quase sempre voltada para a estratégia. A afetividade interioriza os acontecimentos e perturbações do exterior. Isto significa que o computo cerebral se encontra sempre, de modo simultâneo, em estado de conhecimento, de sensibilidade, de ação.

É profunda a relação entre *animus*, psiquismo e espírito/mente. Isto porque em nós estão profundamente indissociados uns dos outros. Assim, pode-se conceber uma unidade entre corpo e psiquismo, pois estes dependem do mesmo processo que é o psiquismo/biológico/computante (MORIN, 2002, p. 320).

Com a evolução da espécie humana, o psiquismo e o espírito/mente ganharam uma complexidade nunca dantes vista. Isso porque, nas relações estabelecidas entre os seres humanos, a complexificação do psiquismo e do espírito humano, inseparável da simultânea complexificação da corporeidade. Como diz Coelho (1998, p. 63), "a solidariedade, não só como pensamento abstrato, mas sim referida à concretude das relações que ligam efetivamente os seres humanos uns aos outros, porque todos nós procedemos de um tronco comum: o *Anthropos*".

Em consonância a isso, observa Mariotti (2000, p. 269) que "não há desenvolvimento humano sem compartilhamento. Quanto mais interdependente mais independência".

Para Mariotti (2000, p. 271), a solidariedade é "o modo fundamental de desenvolvimento do potencial humano. Se trabalharmos para incrementá-la estaremos envolvidos numa rede produtiva, mesmo sem perceber". Por isso é que naturalmente, em situações difíceis, retoma-se um diálogo com colegas, amigos, familiares, diminuindo as possibilidades de autoritarismo com aumento das possibilidades de cooperação.

A partir dessa noção, Morin (2005a, p. 100) relata que, "enquanto a solidariedade alimenta a nossa responsabilidade, a ecologia da ação mina-a. Com efeito, o sentido das nossas ações éticas pode ser desviado ou pervertido pelas condições do meio em que se realizam".

Por isso, constituem o conceito de solidariedade os princípios éticos em conformidade com o meio, sendo: a ética da religação, a ética do diálogo, a ética da compreensão, a ética da magnanimidade, a ética da boa vontade e a ética da resistência.

A ética da religação entrelaça todas as formas de vínculos e fraternidade para a reconstrução individual e coletiva. “É um pequeno instrumento de resistência à barbárie” (MORIN, 1998, p. 76).

O destino humano, segundo Morin (2005b, p. 39), é assumir a morte mesmo combatendo-a. Contudo, sabendo que vamos “viver na poesia, na religação e no amor. A ética é religação e religação é ética”.

Nesse sentido são as palavras do filósofo:

> E nosso mundo de homens, no qual as forças de separação, recolhimento, ruptura, deslocamento, ódio, são cada vez mais poderosas, mais do que sonhar com a harmonia geral ou com o paraíso, devemos reconhecer a necessidade vital, social e ética de amizade, de afeição e de amor pelos seres humanos, os quais, sem isso, viveriam de hostilidade e de agressividade, tornando-se amargos ou perecendo (MORIN, 2005b, p. 36).

Quanto mais o ser humano se conhece, conhece os outros e compreende a complexidade das relações humanas, as forças de dispersão são maiores. “Visto que o mais complexo comporta a maior diversidade, a maior autonomia, o maior grau de liberdade e o maior risco de dispersão, a solidariedade, a amizade e o amor são o cimento vital da complexidade humana” (MORIN, 2005b, p. 36).

A complexidade social pressupõe a ética como fundamento da religação. Sendo esta do indivíduo/sujeito – espécie e sociedade, o que forma uma triunidade fundamental, devendo-se contrapor as pressões sociais exteriores e os valores interiores de cada indivíduo. Devendo o equilíbrio sobrevir da personalidade individual, seu rigor, seu sentido de dever. E é no indivíduo que se situa a decisão ética; cabe a ele escolher os seus valores e as suas finalidades (MORIN, 2005b, p. 29).

Entretanto, para que haja diálogo, é necessária também a ética da compreensão, que permite o reconhecimento do sujeito educando em toda sua multidimensionalidade; isto é, o resgate da inteireza do ser humano. Ética da (com)paixão, como assevera Almeida (1998, p. 19):

> Paciência, tenacidade, partilha, compaixão, descomedimento, vigor, dor, alegria, coragem, excessos, solidão, incertezas e generosidades, talvez sejam, mais que palavras, sentimentos que juntos sussurram em coro às portas de nossa mente e de nossos corpos, em busca de uma ética da cumplicidade, da complexidade e da (com)paixão.

E mais:

> Pensar uma ética da cumplicidade, da complexidade e da (com)paixão é deixar-se mover por uma estética do pensamento que abre mão dos limites confortáveis da ciência - reino último da palavra, para lançar-se na errância da criação, outra forma de dizer da condição humana (ALMEIDA, 1998, p. 20).

Por fim, a ética da resistência, a fim de combater as crueldades que se desenvolvem no mundo. Romper com a racionalidade imposta. Delineia-se assim a possibilidade de fuga à barbárie a partir de um ser humano menos subornável e brutal. "Diabolus é o espírito que separa, mas, se a separação produz o mal, é o produto do surgimento deste mundo que só pode existir na separação" (MORIN, 2005b, p. 192).

Sobre a tendência individualista que prevalece nas sociedades complexas, fazendo que muitos se orientem por uma ética utilitarista e devastadora refletem Moser, Lauro e Santana (2021, p. 286):

> Por este pressuposto há obrigação mútua entre indivíduos partilhada para que haja cooperação entre todo e cada um dos membros da comunidade, obrigação extensiva às mesmas comunidades. O que implica inovações políticas, pois os formuladores de políticas precisam reconhecer que operam de maneira complexa e dinâmica em ambientes incertos. Os governos das potências mais fortes orientam-se por uma ética extremamente utilitarista e devastadora. Sobretudo quando lidam com os desafios globais impostos, por exemplo, por cataclismos globais e pandemias. As regras de reciprocidade e a situação dos mais fracos ou impotentes são relegadas a um segundo plano, quando não são simplesmente ignoradas. Países têm e tiveram acesso a insumos necessários e imprescindíveis em detrimento de outros que não têm e não tiveram a que ou a quem recorrer. Emerge assim um sério impasse ético nas relações sociais.

É preciso conscientização e esforço coletivo para constituir um verdadeiro "nós". A base disso é a ética, visto que ela é a guia para sermos um bom cidadão. Mas qual é a ética dominante na atualidade? Estamos diante de uma valsa de éticas causada pela perda de paradigma, seja na teoria, seja na prática, causada pela substituição da ética pela tecnociência e pelas tecnologias. A ética impõe limites ao poder e ao querer e sua força reside na decisão autônoma das pessoas. Não se pode coagir os indivíduos ao dever, porque todos e cada um devem se autoimpor as obrigações.

O que dá suporte, na atualidade, são os ditames da tecnociência, das tecnologias, dos aplicativos e das plataformas, em que somos dominados ou teleguiados pelos algoritmos. Assim é preciso ter força de vontade e obediência aos princípios éticos para dizer não a esses impulsos e impor limites aos poderes emergentes das tecnologias em constante inovação (MOSER, 2021. p. 287).

É claro que, pela própria natureza humana, não se pode exigir a perfeição moral, mas é possível procurar levar em conta as necessidades dos outros mais do que se tem feito até agora (RORTY, 1996, p. 119).

Deve-se, assim, alargar a noção do sentido de "nós" para nele abranger ricos, pobres, os que estão no poder, ou não estão, ocidentais ou orientais, e assim por diante. O filósofo Rorty (1989, p. 15), por não aceitar que se cause dor ou humilhação a um ser humano, abomina a crueldade. Por isso, em suas afirmações em relação ao universalismo moral, ele mostra-se pragmatista e afirma que os cidadãos privilegiados ou aqueles que estão em condição devem auxiliar os diferentes ou praticar a solidariedade.

O pensamento de Rorty sobre a ética e solidariedade tem fundamentos cristãos, na medida em que todos somos filhos de Deus e irmãos em Cristo, bem como na perspectiva de Kant, na medida em que as obrigações de uns para com os outros decorre de um dever moral oriundo da boa vontade que existe em todos os homens, seres racionais.

> Não desejo diminuir de forma alguma a força desses argumentos (de universalismo cristão e kantiano), mas somente arrancá-lo do que se considerou muitas vezes como "seus pressupostos filosóficos". No entanto esta solidariedade não é concebida como o reconhecimento de um eu profundo, a essência do homem, mas como a capacidade de julgar insignificante uma massa sempre maior de diferenças tradicionais (tribais, religiosas, raciais, de costumes etc.) em comparação com as semelhanças em relação à dor e a humilhação: a faculdade de englobar no campo do <nós> pessoas tão diferentes de nós (RORTY, 1989, p. 262-263).

Não se pode considerar atendida a moral se privilegiarmos os nossos em detrimento dos que não são nossos, pois todos somos seres que sofremos com a dor e a humilhação. Resumindo o pensamento de Rorty:

> Para os pragmatistas, o progresso moral poderia se acelerar se prestássemos atenção sobre a aptidão que temos a minimizar as pequenas coisas que nos separam – não as comparando à única coisa de real grandeza que nos une, mas comparando-as a outras pequenas coisas. Para nós, pragmatistas, progredir moralmente, é antes de tudo costurar um imenso tapete, policromo, em vez de procurar uma visão mais clara de algo mais claro e mais profundo (RORTY, 1996, p. 125-126).

Para chegarmos mais próximos da realidade do sentido de solidariedade hoje, precisamos de algo mais empírico, mais próximo a nós, a saber, as descrições da etnografia, as reportagens, os filmes, o romance, a dramática documental e até obras de ficção. Nas palavras do próprio filósofo:

> Em minha utopia, a solidariedade seria percebida não como um fato de se ter consciência dissipando os "preconceitos" ou cavando até as profundezas ainda inexploradas, mas, antes, como um objeto a alcançar. E isto, não pela pesquisa, mas pela imaginação, a faculdade de reconhecer pela reflexão semelhanças que sofrem as pessoas que nos são estranhas. A solidariedade não se descobre pela reflexão, ela é criada. Ela é criada tornando-se mais sensível aos detalhes particulares da dor e da humilhação de outros tipos de pessoas que nos são pouco familiares. Com a ajuda desta sensibilidade aumentada, tornar-se-á mais difícil marginalizar pessoas diferentes de nós pensando: "Eles não sentem as coisas coma nós as sentiríamos", ou "Haverá sempre sofrimento, então por que não os deixar sofrer"? (RORTY, 1989, p. 17).

Por conseguinte, necessário se faz rejeitar o pressuposto de que a reflexão à base de nossas discussões tenha alguma filosofia pré-estabelecida ou um ponto de partida natural. Em nossa interpretação, para Richard Rorty mister se faz ser contingencialista, isto é, partir de circunstâncias históricas dadas. Não há nenhum princípio primeiro evidente como um fulcro ou âncora. Não há evidência primeira em moral. No caso das sociedades e do próprio eu, não há uma essência de base, nem uma natureza comum como fundamento.

Se não se admite centro algum, há apenas modos diferentes. É, pois, pelo diálogo visando a um consenso que se tecerá um *modus vivendi* numa sociedade melhor. A discussão e a persuasão devem se sobrepor a qualquer força política, sem jamais aceitar a coação pelo uso da violência ou de coações outras, psicológicas, morais, religiosas, econômicas ou ideológicas. A única política, nesse aspecto, que se possa aceitar é rejeitar a coação moral pelo uso da força, aceitando-se apenas a persuasão mediante diálogo e consenso.

4.3 Implicações éticas no dever de pagar tributos

A essência da tributação é o financiamento do Estado, possibilitando a prestação dos serviços públicos e garantia do bem comum.

Entretanto, historicamente no antigo regime, utilizava-se da tributação para onerar os menos favorecidos em benefício dos mais privilegiados. Para financiar regalias da classe dominante em detrimento da dominada.

Essa realidade, mesmo após o surgimento do Estado Moderno, de certa forma vem sendo mantida, na medida em que a sensação social é que carga tributária é excessiva e não se vê a aplicação dos recursos obtidos com a tributação em benefício da sociedade.

Especialmente para aqueles exercem atividade econômica e são os motores da manutenção e desenvolvimento econômico do Estado, em muito, ainda se encontra resistência no pagamento de tributos.

A esse respeito, importante destacar a lição de Dowbor (2017, p. 187):

> Por toda parte no Brasil vemos sofisticados sistemas de informações qualificados de "impostômetros". Isto repercute com força nas emoções da população, que se sente esmagada pelos impostos e esquece dos juros. E sequer entende que os próprios impostos são tão elevados porque são em grande parte transferidos para os bancos: o salto na carga tributária no Brasil [...] se deu ainda nos anos 1990, justamente para pagar juros sobre a dívida. O prego no caixão é que são justamente os maiores receptores dos recursos assim apropriados que pagam menos impostos.

Vale mencionar aqui que alguns autores desmitificam que exista carga tributária excessiva no Brasil, sendo que o que ocorre é uma tributação regressiva que onera mais os pobres do que os ricos.

Assim, a adoção de uma "política tributária que grave a renda do capital e o estoque de riqueza da elite econômica brasileira" (GONÇALVES, POMAR, 2002, p. 59) não serve ao mito que ora se desconstrói, pois os mais ricos não são tributados adequadamente, integrando um sistema tributário altamente regressivo que atinge, sobretudo, as classes média e baixa. Caracterizado pela predominância de impostos indiretos, o sistema brasileiro conta com "uma estrutura tributária que se encontra na contramão do que recomenda um princípio caro das finanças públicas, o da equidade, de que se devem cobrar proporcionalmente mais impostos de quem mais recebe" (DE OLIVEIRA; BIASOTO JR, 2015, p. 15). Dessa constatação, tem-se, portanto, que a onerosidade excessiva da carga tributária brasileira é identificada tão somente nos grupos sociais mais pobres, quando estes são analisados comparativamente com os grupos sociais com riqueza e renda mais elevada, sendo absolutamente incoerente qualquer generalização que tome como referência a totalidade da sociedade brasileira.

Com efeito, "o nosso grande problema em relação aos países mais desenvolvidos não é o tamanho da nossa carga tributária, mas a sua composição que cristaliza as desigualdades sociais" (RIBEIRO, 2015, p. 10). Quando este fato deixa de ser percebido pela sociedade, o cidadão é facilmente acometido pela ideologia da onerosidade excessiva da carga tributária, o que prejudica o seu processo de interpretação da realidade nacional. Essa visão cria uma verdadeira repulsa do cidadão em face do Estado, tornando-o incapaz de perceber que o sistema tributário é um importante instrumento para a realização da justiça social.

Acerca dessa conjuntura, pertinente é fazer referência às considerações de Marçal Justen Filho (1998, p. 224), quando assevera que o verdadeiro conflito não está na relação entre "Estado e contribuinte", mas entre o "cidadão titular da riqueza" e o "cidadão destituído de riqueza". Resta evidente que o mito da onerosidade excessiva auxilia a manutenção do atual perfil da carga tributária nacional e, dentro dessa perspectiva, das injustiças fiscais historicamente estabelecidas. A ideologia ora analisada é produto de uma sociedade que disputa quem arcará com o ônus fiscal. Nesse sentido:

> Os diferentes setores da sociedade se movimentam em infinitos "jogos", "composições", "aproximações" e "afastamentos" visando defender os próprios interesses em face da cobrança de tributos. Não existem pactos permanentes e estáveis. A grosso modo, pode afirmar-se que todos os titulares de riqueza têm interesse (extrajurídico) de não pagar tributos ou, se tiverem de fazê-lo, em não arcar com os efeitos econômicos correspondentes. Mas seria incorreto simplificar o problema através de afirmativas tais como a de que os "interesses dos titulares" se contrapõem aos dos "não titulares" da riqueza. É que não há uma categoria unitária dos "titulares" da riqueza, tanto quanto não há categoria unitária dos "não titulares" dela. Cada setor econômico e cada manifestação de riqueza tributável conduz ao surgimento de contraposições proporcionais. Por igual, os destituídos de riqueza competem entre si para evitar o repasse das cargas fiscais. Assim, por exemplo, os industriais não têm interesse homogêneo comum com os proprietários rurais. Até se poderia identificar esse fenômeno através da expressão "corporativismo tributário". Assim, se indicaria a situação parcialidade de determinado grupo no exame da questão tributária produzida pela comunhão de interesses próprios (JUSTEN FILHO, 1998, p. 227).

Ocorre que nos últimos tempos, em vários âmbitos da vida em sociedade, percebe-se um esforço para recuperação da ética de institutos jurídicos e a conscientização de cumprir corretamente as obrigações tributárias principais e acessórias é uma delas.

Neste contexto, o comportamento do indivíduo deve ser pautado naquilo que eles julgam mais apropriados ou dignos de serem cumpridos, e que intimamente reconhecem como obrigatórias, levando-o a agir desta ou daquela maneira, gerando, com isso, um julgamento no sentido de saber se a decisão foi moralmente acertada (SANCHES, A. 2010, p. 16).

O equilíbrio e moderação são as virtudes indicadas para que se tenha a aplicação de um determinado instituto jurídico de forma justa e válida em seus efeitos.

No que tange à tributação, deve-se ter um equilíbrio entre os seus aspectos políticos, econômicos e éticos.

A política pressupõe escolhas moderadas e justas do governante em relação aos outros componentes do grupo social que governa. No entanto, quando ele idealiza sua ação política, em que pese já se ter uma meta pré-estabelecida, não lhe são certos seus desdobramentos finais. Motivo pelo qual deverá moldar suas ações políticas na ética e na distribuição dos bens existentes na sociedade. Assim, a função da justiça, principal virtude ética, na política, é fornecer critérios proporcionais, razoáveis e moderados para a ação (*práxis)* do governante.

O impulso da política, bem como da ética, é essencialmente dialético. Isso se dá porque ela parte de opiniões gerais, meramente verossímeis. O objeto do pensamento dialético é indeterminado, uma vez que parte de juízos verossímeis, de opiniões gerais. Motivo pelo qual, iniciada a ação, o agente deve pautar-se em regras justas e retas para atingir um resultado ético e correto.

Os conhecimentos econômicos devem ser usados para a distribuição proporcional dos bens existentes na sociedade, haja vista que, conforme a alocação, distribuição e redistribuição das riquezas, haverá mais ou menos justiça. Consiste numa práxis racional no espaço econômico, buscando a vida digna do homem. É administração do individual e do social, não podendo ser analisada estanque da ética e da política.

Assim os conhecimentos econômicos devem orientar a ação política do governante. Se esta é pautada na justiça, a economia da cidade será na medida proporcional ao mérito do indivíduo. Enquanto a preocupação com a mera acumulação de riquezas causa um desequilíbrio entre os habitantes da cidade e não conduz a uma vida boa e justa.

Nesse sentido a lição de Silveira (2001, p. 121):

> A base econômica da polis deve corresponder ao princípio do meio termo, porque uma situação de desigualdades radicais na distribuição dos bens torna o governo da polis inviável. Uma distribuição equilibrada dos bens é *conditio sine qua non* de uma vida política equilibrada e justa. [...] a riqueza exagerada aniquila o espírito da comunhão, aniquila o equilíbrio da casa e da polis.

Movimento este que inclui o tema justiça tributária, visto que, para que ela ocorra, devem ser consideradas e respeitadas as relações entre ética e direito. A chamada "virada Kantiana" foi o que intensificou essa tendência, partindo de premissas como:

> [...] a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário (TORRES, 1998, p. 176).

O autor continua afirmando que a reaproximação entre ética e direito voltou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata, não se advogando exageradamente que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, pois tal situação destruiria a segurança jurídica, mas voltou-se a defender que "há um mínimo ético, que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coartando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem" (TORRES, 1998, p. 179). Por isso, o mínimo existencial e as condições mínimas da vida humana digna têm efetividade independentemente de disposição legal, servindo de limites à lei considerada injusta (TORRES, 2009, p. 35).

A defesa da aplicação e concretização dos postulados éticos na ordem jurídica tributária é uma das bandeiras levantadas por Klaus Tipke (TORRES, 1998, p. 179). Esse autor esclarece, em sua obra, que nos debates fiscais com certa frequência o tema da moralidade tributária é

abordado, porém há uma deficiência moral que é justamente um reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois uma situação é consequência de outra (TIPKE, 2022, p. 21).

Para o autor, além da moral tributária, os termos 'ética tributária' ou 'situação ética' e 'moral da fiscalização' são utilizados como sinônimos, portanto, a ética tributária "es la teoría que estudia la moralidade de las actuaciones em matéria tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativos, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuuente" (TIPKE, 2002, p. 21).

Para ele, a ética tributária exige tanto dos poderes públicos como dos cidadãos obrigados ao pagamento dos tributos, buscando também apresentar quais os princípios ou valores que devem inspirar a atuação desses sujeitos, para que se possa considerar uma tributação justa, avaliando também as consequências destas atuações. Sob o enfoque dos poderes públicos, a abordagem é feita sob o ângulo do legislador e da administração pública, resgatando o conceito de que o Estado fundado na propriedade privada estará obrigado a sustentar principalmente mediante impostos, as cargas financeiras exigidas para cumprir suas funções. Portanto, um Estado de Direito deverá atuar com justiça, sendo que a carga tributária impositiva global deverá ser repartida com justiça entre os cidadãos (TIPKE, 2002, p. 28).

Para J. L. Saldanha, o conceito de justiça fiscal relaciona-se, também, num primeiro momento, com o sentido de justiça tributária, limitando-se a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre as diversas categorias de contribuintes. Por outro lado, deve-se considerar as decisões sobre as despesas públicas, ou seja, o modo como o Estado gastará os recursos obtidos (SALDANHA, 2010, p. 13).

Importante destacar também a lição de Regina Helena Costa (2007, p. 379) de que a Constituição da República Federativa do Brasil elenca em seu artigo 3º, inciso I, um dos objetivos do país, qual seja, construir uma sociedade livre, justa e solidária. A justiça referida no texto constitucional deve ser compreendida em toda a sua dimensão, incluindo-se como meta a ser atingida, pela aplicação dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação do confisco, impondo-se, com isso, "uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação" (COSTA, 2007, p. 383).

Para Tipke (2002, p. 35), o princípio fundamental que respeita todos os direitos das Constituições do Estado Social de Direito é o da capacidade contributiva, aceitando-o como princípio adequado à realidade, podendo ser definido da seguinte forma: "todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que esta exceda del mínimo existencial y no debe utilizarse para atender obligaciones particulares de caráter ineludible".

Esclarece o autor que:

> Este *deber ser* se funda en el *ser* empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad *económica* por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuesto en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica *impositiva*. Puesto que el principio de capacidade económica pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo pude detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca – a corto o largo plazo – al agotamiento de la renta como fuente impositiva (TIPKE, 2002, p. 35).

Na obra de Klaus Tipke, ainda é feita uma abordagem da ética relacionada aos poderes públicos, denominando-a como carências da moral legislativa e carências na aplicação da lei (MARINS, 2005, p. 127).

Em relação ao aspecto relacionado à carência da moral legislativa, o autor critica os políticos, pois são eles que colaboram e influenciam na elaboração de leis tributárias (HENSEL, 2004, p. 93), aproveitando para declararem-se partidários da Justiça tributária e do princípio da capacidade contributiva, entretanto, visando atender grupos e interesses organizados, a legislação tributária muitas vezes é determinada simplesmente pelo cálculo de um eventual desgaste político (TIPKE, 2002, p. 84).

Ricardo Lobo Torres concorda com Klaus Tipke no que tange à importância do princípio da capacidade contributiva para a efetivação da justiça tributária em sua vertente distributiva, balizando sua aplicabilidade nas ideias de solidariedade e fraternidade (TORRES, 1998, p. 186).

No que diz respeito à solidariedade, os cidadãos devem fazer que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dispensando aqueles que estão abaixo do nível de sobrevivência. Nas palavras do autor, "é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais" (TORRES, 1998, p. 186).

Frisa-se que, em decorrência do dever fundamental de pagar tributos, fundados no princípio da solidariedade, há a necessidade de os contribuintes observarem a moralidade, pois, a eventual sonegação fiscal e a evasão tributária, transfere para outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido (TORRES, 2005, p. 31).

Se partir-se do princípio de que a sociedade é regulada por um conjunto de normas jurídicas, que visam à organização do Estado, a ética tributária pressupõe um sistema de imposição que respeite os valores considerados fundamentais, harmonizando os interesses públicos e privados (MARINS, 2005, p. 129-130).

Nesse contexto, Roberto Wagner de Lima Nogueira (2002) sugere duas éticas: a) privada - aquela ética de condutas que norteia o cidadão contribuinte que tem o dever fundamental de pagar o tributo segundo a sua capacidade contributiva; b) fiscal pública - informada por quatro valores superiores: i) liberdade, consistindo na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; ii) igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação sofrerão a mesma tributação; iii) segurança, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc.; iv) solidariedade que garante aos credores desta solidariedade a oferta de bens primários intributáveis, porquanto os pobres, desempregados e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, "hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento dos tributos dos cidadãos contribuintes" (NOGUEIRA, 2002, p. 03).

Em síntese, a noção de ética tributária implica condutas dos contribuintes, que devem respeitar os valores subjetivos e objetivos da sociedade, dentre eles o pagamento do tributo, implicando também a conduta do Estado, o qual não deve apenas observar os aspectos formais da tributação, mas todos os valores éticos que contribuam para um sistema justo conforme o Direito (NOGUEIRA, 2002, p. 05).

4.4 O *Compliance* como tendência de um comportamento empresarial ético

Diante da crescente globalização da economia, em que as fronteiras e distâncias físicas e comerciais são constantemente mitigadas pelos avanços tecnológicos, além da crescente complexidade das operações comerciais, houve uma tendência no desenvolvimento – por Estados e pelas próprias empresas – de mecanismos de maior fiscalização e governança, seja para evitar a prática de ilícitos, seja para aumentar a sua eficiência, ou para dar maior efetividade ao cumprimento das obrigações legais.

A ideia de *compliance* se insere nesse contexto, vista como uma atividade de autorregulação e autovigilância no sentido da observância de normas de conduta (legais e éticas).

Assim a adoção do *compliance* apresenta inúmeras vantagens para a empresa no desempenho de suas atividades, por possuir o condão de atuar na prevenção dos riscos de danos a empresa – inclusive em relação à sua imagem –, sendo instrumento eficaz na identificação antecipada de problemas, redução de custos e contingências, além da consequente diminuição dos litígios judiciais (MARTINS, 2020, p. 202).

Em matéria tributária, grande importância se dá em relação ao contencioso judicial, área na qual os mecanismos de *compliance* visam atuar na mitigação.

Neste contexto, o *compliance* apresenta-se como uma forma de se antever a esse cenário, diminuindo os riscos de autuações e da consequente necessidade do enfrentamento de processos administrativos e judiciais.

Portanto, o gradual reconhecimento da importância e dos efeitos positivos gerados por um sistema de *compliance* configura cada vez mais um incentivo à sua implementação e demonstra uma louvável manifestação da função promocional do direito.

A etimologia da palavra *compliance* vem do verbo inglês *to comply* que expressa "cumprir ou agir de acordo com". Dessa forma, estar em *compliance* significa adequar-se a um padrão de conduta respeitosa a comandos legais, regras internas e princípios éticos.

Tecnicamente, consistiria em instrumento de governança corporativa, consubstanciado em práticas e rotinas implementadas especialmente dentro de empresas, com o objetivo maior de prevenir riscos de responsabilidade empresarial decorrentes de eventual ato ilícito praticado ou do descumprimento de obrigações legais ou acessórias, nas mais diversas áreas: criminal, concorrencial, administrativa, tributária, trabalhista, ambiental etc. (MARTINS, 2020, p. 203).

Resumidamente, os responsáveis pelo programa de *compliance* em determinada empresa vão analisar a operação realizada por ela, detectando os riscos criminais, ambientais, tributários e concorrenciais que ela, potencialmente, pode gerar.

A partir dos dados colhidos, deve-se analisar com os responsáveis de cada setor, estratégias corporativas, administrativas e judiciais para minorar os riscos e possibilitar ao responsável pela tomada de decisões, mediante relatoria, informações fidedignas para a melhor escolha e estratégia.

A partir da escolha feita pelo tomador de decisões na empresa, a concretização dessa ideia deverá ser implementada por mecanismos de autorregulação e autorresponsabilidade pelas empresas, com a adoção de normas de condutas, pautadas na observância da lei e de padrões éticos, que devem ser acatados por todos os componentes dessa empresa, especialmente pelo alto escalão de sua administração. Tais normas de conduta, assim, visam à observância da legalidade, transparência, prevenção (ou reparação) da prática de qualquer infração ou ilícito por parte de todos os componentes ou representantes daquela empresa (MARTINS, 2020, p. 204).

No entanto, é preciso ter em mente que seus significados ultrapassam a ideia de simples adequação a normas de conduta. Como bem salienta Carla Campos Moreira Sanson, é possível

observar um aumento do número de significados possíveis da palavra *compliance*, podendo representar ou servir de predicado para:

> a) um conjunto de normas jurídicas; (b) um conjunto de regras de conduta; (c) um conjunto de textos de direito positivo ou de políticas internas das empresas; (d) um conjunto de procedimentos de controle e revisão; (e) as áreas e pessoas responsáveis pelo controle de riscos; (f) a ideia de adesão e obediência as normas jurídicas aplicáveis a atividade (consumeiristas, tributárias, ambientais, sanitárias etc.); (g) a ideia de adesão e obediência as regras e políticas internas da empresa; (h) um comportamento ético nas relações negociais e (h) gestão de riscos (SANSON, 2008, p. 208).

Como visto anteriormente, a ideia de *compliance* reside na adequação da conduta da empresa e de seus funcionários a normas e regras jurídicas e éticas.

Os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previsto constitucionalmente para Administração Pública, podem ser utilizados como parâmetro para a aplicação dos programas de *compliance*. Este que, de um ponto de vista teórico, visa trazer e concretizar a aplicação de tais princípios também à realidade e ao cotidiano da esfera privada, nas atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas, visando a uma maior regulação interna contra desvios legais e éticos (MARTINS, 2020, p. 206-207).

As pessoas jurídicas de direito privado que exercem atividade econômica devem se submeter à lei, assim como as pessoas jurídicas de direito público se submetem.

A legalidade consiste em norma instrumental que assegura o direito dos cidadãos de se autogovernarem no sentido de que sua liberdade só será restringida pela lei (LEÃO, 2018, p. 51-52).

Assim, a lei se apresenta, ao mesmo tempo, como controle e limite da atuação empresarial. Consequentemente, os programas de *compliance* poderão reforçar a atuação da empresa no sentido de cumprimento de tais disposições legais, modulando sua liberdade às exigências delas, avaliando os riscos e se regulando para evitar a prática de qualquer ilícito que porventura tenha sido cometido.

Portanto, em um juízo de ponderação, os princípios da livre iniciativa e concorrência, de elevada importância para o exercício da atividade econômica, encontram sua limitação maior no princípio da legalidade.

Neste sentido leciona o Min. Eros Grau (2013, p. 1792):

> Inúmeros sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência. A este critério classificatório acoplando-se outro que leva a distinção entre liberdade pública e privada, poderemos ter equacionado o seguinte quadro de

> exposição de tais sentidos: a) liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico); a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado – liberdade pública; a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei – liberdade pública; b) liberdade de concorrência; b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal – liberdade privada; b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência – liberdade privada; b.3) neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes – liberdade pública.

No que tange à impessoalidade, no ambiente empresarial não deve ocorrer qualquer tipo de diferenciação irrazoável do ponto de vista pessoal, político, ideológico, religioso. Quanto à moralidade, a atividade empresarial deve se dar com base em princípios éticos, de lealdade, de boa-fé, visando afastar qualquer comportamento eivado de malícia que atente contra a lei e contra os princípios éticos comuns à sociedade e ao mercado. O respeito ao princípio da publicidade se daria pela transparência dos comportamentos de modo a conquistar a confiança do mercado, pela divulgação clara e tempestiva do que seja relevante, principalmente para os investidores. Por fim, em obediência ao princípio da eficiência, a atividade empresarial deve tê-lo como objetivo a ser seguido, bem como deve dar-se como uma consequência natural da aplicação eficiente dos demais princípios já mencionados, uma vez que tal princípio se expressa na boa administração, isto é, no desenvolvimento das atividades de empresa de modo congruente e adequado aos fins empresariais a que se busca, extraindo o melhor da atuação de seus componentes dentro de um ambiente saudável e propício para o andamento das atividades da empresa (MARTINS, 2020, p. 208).

Posto isto, tem-se que frisar que a legalidade é quem dá a segurança jurídica necessária e deve fundamentar a correta aplicação dos programas de *compliance*.

É sabido que o direito se propõe a ensejar uma certa estabilidade, consubstanciada em mínimo de certeza na regência da vida social.

A esse respeito, tem-se o ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, p. 127):

> É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbra com alguma previsibilidade o futuro; ela é, pois, que enseja projetar e iniciar, consequentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso -, comportamentos cujos frutos são esperáveis a médio e longo prazo. Dita previsibilidade é, portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas.

É a segurança jurídica que que traz a confiança ao cidadão para realizar suas ações, de modo a impedir a surpresa do indivíduo quanto às obrigações que lhe são impostas. É ela que traz a previsibilidade em relação ao que se dele espera ou permite.

Na esfera tributária, a segurança jurídica assume maior intensidade e sua importância é consubstanciada diante dos fatos de as normas tributárias atuarem – direta e indiretamente – sobre a liberdade dos contribuintes, reduzindo sua esfera privada e alcançando não apenas sua liberdade, mas igualmente a propriedade, dignidade e outros bens, conforme seu âmbito de atuação (LEÃO, 2018, p. 65).

Em outras palavras, a segurança jurídica é o que permite, ao contribuinte, o pleno exercício da sua liberdade, pois a tomada de decisões possibilita a ele ter o conhecimento, com antecedência, dos limites – e consequências jurídicas – que determinado comportamento possa ter, garantindo-lhe que não será surpreendido por normas que atinjam sua liberdade ou patrimônio, sem que anteriormente lhe seja assegurado a possibilidade de se antever e se planejar (MARTINS, 2020, p. 209).

Todo tributo tem uma hipótese de incidência que descreve os fatos que, se e quando acontecidos, tornam as hipóteses do comando obrigatórios, descrevendo, igualmente, as qualidades das pessoas que deverão ter o comportamento prescrito no mandamento, bem como as pessoas que o farão exigir.

O professor Ives Granda da Silva Martins (1983, p. 396-397) demonstra que a receita tributária consiste na fonte para o Estado atender a suas finalidades, havendo, no entanto, por outro lado a concorrência de interesses próprios dos detentores do poder que fazem que a receita necessária seja superior ao que efetivamente seria preciso para satisfazer às necessidades realmente estatais. Essa realidade gera na sociedade uma rejeição, fazendo que a sanção seja o único elemento efetivamente assegurador de seu cumprimento, pois, sem ela, grande parte da sociedade não lhe obedeceria.

Isto faz surgir o debate acerca de um suposto conflito entre os direitos sociais e interesse público perante os direitos individuais e o interesse privado. Entretanto, esse aparente conflito pode ser resolvido pelo juízo de ponderação, cujo resultado não obrigatoriamente seja da subjugação do interesse dito “privado”.

A possibilidade de ponderação dos interesses aparentemente antagônicos se dá em razão de ambos encontrarem sua fundamentação na própria Constituição, o que faz que tais interesses não sejam conflitantes, mas congruentes, uma vez que não há hierarquia entre normas constitucionais. Portanto, é possível concluir que a preservação dos interesses privados e das liberdades individuais, também, constitui-se em um elemento dentro do interesse público do Estado (MARTINS, 2020, p. 213).

Isso significa dizer que, na esfera tributária, além da arrecadação de tributos para manutenção das atividades estatais e concretização de políticas públicas, é finalidade do Estado

a proteção das liberdades individuais. Por isso, ao lado de dever de pagar tributos está o direito de economizar tributos.

Vislumbra-se, então, que o comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento das obrigações de natureza fiscal (*compliance* fiscal) decorre de um fenômeno de natureza multidimensional, influenciado por fatores diversos, como (i) a disposição e confiança perante as instituições públicas; (ii) a percepção de que o tributo cobrado é justo, a prevalência de normas sociais em dada comunidade; e (iii) o receio de efetiva punição em caso de descumprimento da obrigação tributária (VITALIS, 2018, p. 81-86).

Portanto, o tributo se insere na atividade empresarial como qualquer outra espécie de custo, já que a simples realização de determinados comportamentos previstos em lei cria consequências tributárias que devem ser observadas quando da tomada de decisões. Deste modo, dentro de uma economia de mercado, em que o objetivo passa por minimizar perdas e maximizar os ganhos, a análise do impacto tributário sempre será um fator primordial a ser considerado no desenvolvimento de qualquer ramo empresarial, inclusive para determinar a viabilidade econômica daquela atividade (MARTINS, 2020, p. 214).

Martha Leão (2018, p. 207) destaca que o objetivo de economizar tributos é, em si, um objetivo empresarial. Assim, desde que não haja violação à lei, agir de um modo ou de outro para não pagar – ou pagar menos – tributos, conforme a inocorrência de fato gerador ou a ocorrência de fato gerador menos oneroso, é um direito constitucional que atende a um anseio natural do indivíduo. E acrescenta que não é contraria à lei a atuação do contribuinte, a fim de evitar o nascimento da obrigação tributária, uma vez que todos podem organizar suas atividades com vistas a pagar o menor tributo possível.

Neste contexto, o *compliance* visa criar mecanismos para que os contribuintes se adequem ou atuem em conformidade com as normas tributárias, por meio de instrumentos para melhor controle do cumprimento das obrigações legais, além da contenção dos riscos, bem como aproximar a relação entre o fisco e o contribuinte, impulsionado especialmente pelo próprio Estado, o que reforça, dessa maneira, os benefícios que um efetivo sistema de *compliance* pode proporcionar para a empresa.

Por isso, mecanismos internos de governança mostram-se cada vez mais necessários para a prevenção (ou reparação) de qualquer irregularidade cometida pela empresa.

4.5 Considerações Parciais

Verificou-se que a ética tem como objeto moldar o comportamento para além da mera individualidade de cada componente de um determinado grupo social, servindo de fiel da balança entre o individual e o coletivo.

A solidariedade, por sua vez, é objetivo da nossa República Federativa na medida que se tem que buscar uma sociedade justa e solidária. Essa solidariedade tem que ir além da mera formalidade do termo e interesse individual de cumprir abstratamente os seus ditames, buscando de fato implementar um comportamento altruísta que vise a um bem maior e traga um desenvolvimento humano, social e econômico que nos garanta a materialização dos nossos direitos individuais e sociais.

O tributo é o instrumento do qual o Estado se vale para obter os recursos necessários para o financiamento da prestação de serviços públicos e demais incumbências que visam garantir o bem comum.

A moralidade tributária deve ser respeitada tanto pelo Estado que impõe o dever de pagar tributos, como dos contribuintes em cumprir corretamente com suas obrigações tributárias impostas legalmente.

No entanto, o fisco deve tributar, respeitando a capacidade contributiva de cada um e legislar com bom senso. No mesmo sentido, os contribuintes devem cumprir com suas obrigações tributárias, evitando a elisão fiscal e não praticar a sonegação fiscal, que, além de conduta ilícita, onera ainda mais os contribuintes.

Sabe-se que muitas vezes o que gera efeitos efetivos em determinada política pública, até mesmo pela filosofia liberal da maioria dos países ocidentais, é a sanção aplicável quando um comando legal é desrespeitado. Dessa forma, têm-se leis que fomentam a adoção de programas de *compliance* para minorar e evitar sanções.

No entanto, para além disso, a sociedade deve se conscientizar de que se comportar de acordo com a lei lhe trará mais benefícios do que prejuízos, gerando efeito em cadeia que terá como consequência um real avivamento ético da função social do tributo e legitimará a exigência de que o Estado (fisco) respeite a moralidade tributária e os princípios constitucionais tributários, garantidores dos direitos individuais mínimos do cidadão, tal como a garantia do mínimo existencial.

Esse movimento certamente desencadeará o desenvolvimento econômico, humano e social, bem como garantirá o direito de pagar menos tributo.

Os agentes econômicos privados, uma vez que se conscientizarem das vantagens de adoção de programas de *compliance*, buscando efetivamente implementá-los, proporcionarão um movimento ético que gerará desenvolvimento econômico, humano e social, na medida em

que possibilitará menor elisão fiscal, diminuição da sonegação fiscal, maior confiança nos agentes políticos, melhor engajamento dos contribuintes, trabalhadores, avaliação do riscos, da viabilidade da atividade de empresa e recuperação da moralidade social e individual.

Portanto, como se verá a seguir, uma vez adotados os programas de *compliance* tributário, pode-se gerar uma tendência de um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de um desenvolvimento econômico, humano e social.

5 O *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO COMO TENDÊNCIA DE UM COMPORTAMENTO EMPRESARIAL SOCIALMENTE SOLIDÁRIO E GARANTIDOR DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

O comportamento humano em sociedade é determinante para o sucesso ou insucesso de objetivos sociais e políticas públicas.

Os serviços públicos prestados para o bem comum e previstos em nossa Constituição Federal, para sua implementação, exigem um correto e justo financiamento do Estado e a cooperação de todos os atores componentes da nossa sociedade.

Ocorre que, ao longo dos tempos, o que se viu foi um aumento do individualismo em detrimento do coletivo, um abandono da ética e boas práticas e uma ineficiência estatal.

A crença social de que o Estado não é eficiente em sua função de garantir o bem comum, desencadeou uma cultura do *non compliance* tributário, tendo como consequência o aumento da evasão fiscal e sonegação fiscal.

Por conta disso, bem como do aumento das práticas de corrupção, viu-se a necessidade de incentivar uma recuperação ética e a prática das boas condutas, bem como o cumprimento da lei.

Isso, principalmente, em relação ao Estado e aos agentes econômicos que são os responsáveis pelo bom andamento do mercado econômico e garantem o desenvolvimento econômico, social e humano.

Assim foi que surgiu a necessidade da implementação de políticas de governança corporativas, sendo o *compliance* o instrumento que a viabiliza.

O *compliance*, por sua vez, para o seu sucesso, depende de uma grande mudança cultural, para que os membros da sociedade se sintam responsáveis por aquilo que acontece na sociedade e se disponham a ter comportamentos de respeito à lei, cumprir suas obrigações e ter responsabilidade social.

No mesmo sentido, o Estado, mormente sob o aspecto fiscal, deve zelar pelo respeito e aplicação dos princípios e garantias fundamentais, impondo uma tributação justa que garanta um real e justo financiamento das necessidades coletivas.

Nesse objetivo é que se verifica a seguir a instrumentalização da governança corporativa e tributária, de efetivos programas de *compliance*, bem como as iniciativas que deverão ser tomadas para que haja uma mudança no comportamento humano e Estatal no sentido de zelar pelo cumprimento da lei de forma ética e com responsabilidade social.

5.1 Fundamentos principiológicos do *compliance* na realidade brasileira

Há séculos, observa-se um contínuo - e positivo - desenvolvimento do ser humano ao redor do mundo. Inicialmente, por meio da organização dos indivíduos em grupos - e, em seguida, devido ao crescimento populacional.

A medida em que a sociedade vai se tornando mais complexa, vertical e horizontalmente, com a industrialização e urbanização, bem como pelos avanços tecnológicos, tornou-se cada vez mais necessário o aparelhamento do Estado, para que fosse possível uma convivência harmoniosa e minimamente organizada - tanto no campo político como no democrático e social.

Paralelamente aos efeitos positivos do crescimento e desenvolvimento populacional, percebeu-se também um aumento de atos de corrupção por agentes públicos e privados. Sendo que, nas últimas décadas, essa prática atingiu níveis elevadíssimos nos mais diversos segmentos econômicos, maculando a reputação e a imagem de inúmeras empresas e conglomerados econômicos, também, os governos e o próprio aparato público (DUTRA; GARBIN, 2020, p. 186).

Tal prática ocorreu no mundo inteiro. E, no Brasil, não foi diferente. Ocorrendo desde o pagamento de propina para fechamento de contratos, desvio de dinheiro público em obras superfaturadas, ou a negociação de verbas e cargos para obtenção de apoio política, levando a realidade brasileira a níveis aterrorizantes.

Nesse contexto é que surge a importância de se aprofundar o tema do *compliance* - instituto que visa, em síntese, agregar valor e, nos tempos atuais, assegurar a própria continuidade das empresas.

No âmbito do direito empresarial, o *compliance* é o dever de estar em conformidade e fazer cumprir as leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando mitigar riscos atrelados à reputação e o risco legal/regulatório, constituindo a base de estabelecimento de uma cultura ética na empresa, imprescindível à prevenção e à redução de fraudes, que representam perdas financeiras para as organizações (DUTRA; GARBIN, 2020, p. 187).

Vale dizer, consideram-se normas de *compliance* o conjunto de disciplinas para fazer cumprir toda a legislação em vigor, as políticas e diretrizes do negócio, para as atividades institucionais da empresa, bem como evitar qualquer desvio ou fraude que possa ocorrer.

Observa-se, portanto, que o referido instituto remete à adequação das ações e condutas praticadas por uma empresa, órgão ou conglomerado, perante as normas legais ou regulamentadoras, por meio de um sistema eficaz, passando por questões de conduta ética, de

valores cívicos e de responsabilidade social, buscando, assim, uma vivência mais plena do Estado Democrático do Direito, no qual todos se submetem igualmente à lei.

Nesse sentido, adotar técnicas de *compliance* é criar mecanismos internos efetivos para aprimorar as negociações existentes nas relações entre o setor privado e o setor público, de forma mais transparente e ética possível, sempre pautado na integridade dos atos, tendo como base o próprio princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal (artigos. 5°, inciso II e 150, inciso l) e no Código Tributário Nacional (artigo. 97, I).

O objetivo de sua implementação passa, portanto, pela ideia de geração de valores por meio de boas práticas e condutas, tanto dos funcionários, como dos fornecedores, nas mais diversas áreas - financeira, operacional, contábil e jurídica.

Se nas relações obrigacionais de natureza civil ou comercial, surgidas pela vontade dos particulares, ambos se encontram no mesmo plano de igualdade perante a lei, no campo jurídico tributário a situação se mostra distinta.

Nesse caso, o vínculo jurídico e a relação entre contribuintes e as Administrações Tributárias, apesar de derivar da lei, são marcados pela desigualdade - uma vez que o ente estatal sempre estará em uma posição de superioridade de forças. Tal fato assegura ao Estado uma série de prerrogativas impostas em face do particular, para o atendimento do interesse público. Tem-se, assim, que o *compliance* tributário nada mais é do que a adoção de uma metodologia criada para dar cumprimento a determinadas normas em regulamentações tributárias impostas pelo Governo, tanto na esfera federal quanto estadual e municipal. Desta forma, o *compliance* tributário pode ser definido como o conjunto de regras que objetivam não só garantir a eficiência das rotinas fiscais nas empresas, com também integrar a utilidade de tal técnica para a administração tributária, a fim de aumentar a sua eficiência na arrecadação fazendária.

Elidie Palma Bifano (2014, p. 121) ensina que:

> Como sistema, é um corpo de regras interligadas e orientadas por um princípio que se consubstancia no exercício de boas práticas em matéria tributária e no adequado relacionamento entre as partes envolvidas (acionistas, administradores, Poder Público, sociedade). Esse sistema tem por objetivo orientar a solução adequada de questões tributárias com eficiência, na observância da lei e das condições culturais de cada entidade.

Vale dizer, o escopo do *compliance* tributário ultrapassa a mera organização para a entrega de documentos e pagamentos dentro dos prazos - preza-se por qualidade e legalidade dos referidos procedimentos. A sua utilização e implementação não são apenas uma

necessidade diante dos problemas de corrupção, mas verdadeiras imposições de mercado - método adotado, inclusive, pela maioria das multinacionais em nosso país.

No Brasil, apesar das práticas tendentes ao *compliance* datarem de antes do final do século passado, foi a partir de 2014, com a Lei de Anticorrupção, que o país passou a ter forte incentivo e maior efetividade nas ações e medidas para fins de organização fiscal. Tais fatos decorrem não só da busca da otimização dos procedimentos e do afastamento de atos ilegais, como também – e principalmente, por exigência de mercado – sobretudo multinacionais contratantes que não querem denegrir ou associar sua imagem com empresas corruptas (DUTRA; GARBIN, 2020, p. 189).

A primeira legislação acerca da matéria – ainda sob outra denominação – foi a Lei de Improbidade Administrativa, tratando de desdobramento legislativo do tema indicado na Constituição Federal de 1988, mais especificadamente no artigo 37, §4º. Em seguida, tem-se a Lei de Licitações, cuja criação decorreu da necessidade de maior transparência nas licitações e contratos com órgãos públicos, como verdadeiro desdobramento legal do comando objeto do artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal. Isto porque, apesar de ter aplicação junto à administração pública direta e indireta, em qualquer um dos poderes, seu escopo foi justamente equalizar a competição entre as empresas que querem prestar serviços/ser contratada pelo Poder Público, sem a ocorrência de favorecimentos ou fraudes (DUTRA, GARBIN, 2020, p. 189-190).

Mais recentemente, foi aprovada a Lei 12.683/2012 que alterou a Lei de Lavagem de Dinheiro, estabelecendo normas acerca dos crimes de "lavagem de bens", direitos e valores, bem como meios de prevenção da utilização do sistema financeiro nacional para os ilícitos previstos na lei.

As alterações supraindicadas tiveram por objetivo tornar ainda mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro, de maneira a ampliar seu campo de abrangência e estabelecer deveres de colaboração por partes do setor privado para com o Estado. Por fim, adveio a edição da Lei 12.850/2013, definindo o conceito de organizações criminosas, dispondo sobre investigação criminal, os meios de obtenção de prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal, trazendo importantes modificações acerca da chamada delação ou colaboração premiada. Instituto este definido pelo Supremo Tribunal Federal como um negócio jurídico processual, cujo objeto é a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio jurídico o efeito substancial concernente à sanção premial a ser atribuída a essa colaboração (DUTRA; GARBIN, 2020, p. 190).

Finalmente, ainda em 2013, foi editada a Lei Anticorrupção, conhecida como Lei da ficha limpa, que dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de empresas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

Por meio da referida legislação, o setor privado se tornou objeto central nas práticas corruptas, na medida em que previu mecanismos de responsabilização e severas punições para particulares que lesionam a Administração Pública.

Assim, tem-se um novo cenário para as empresas que operam no mercado brasileiro, qual seja, a necessidade de instituir programas efetivos e eficazes de *compliance* com mecanismos rígidos de controle interno que previnam os riscos relacionados à corrupção, vislumbra-se uma nova perspectiva, o departamento jurídico que deve agir preventivamente para auxiliar as empresas no gerenciamento de riscos relacionados à corrupção.

A segurança jurídica é valor fundamental e implícito, contemplado e consignado em todo sistema normativo. Esse princípio proporciona ao administrado a referida segurança e a possibilidade do planejamento de ações futuras, pois, a legalidade tributária assegura que o cidadão será tributado somente mediante imposição legal.

A respeito, o Prof. Souto Maior Borges pondera (2002, p. 206 e 210):

> [...] quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito das tema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa que ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso.
> [...] sem isonomia não há segurança, nem Estado constitucional, porque a igualdade não se confina aos direitos e garantias individuais, espraiando-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si. A segurança jurídica na criação e aplicação do tribos apenas uma particularização desse quadro mais amplo.

No mesmo sentido Karem Jureidini Dias e Francisco Secaf Alves Silveira (2018, p. 175) bem elucidam a questão, ao exporem que:

> [...] a ideia de segurança jurídica se amolda perfeitamente à perspectiva da compliance fiscal, uma vez que, para que se avalie o grau de obediência do contribuinte à norma tributária ou mesmo para que se exija padrões éticos e jurídicos de comportamento, é imprescindível que haja previsibilidade na aplicação da norma, estabilidade decisória e confiança do cidadão na Administração Pública.

Torna-se, efetivamente, uma ferramenta de importância vital para a gestão empresarial e, ao mesmo tempo, exige da administração tributária práticas que respeitem o princípio da moralidade, eficiência e segurança jurídica, de maneira a deixar de lado atos imorais de interpretação da legislação em prol da maior arrecadação tributária (TIPKE, 2002, p. 71).

O princípio da transparência fiscal tem sido cada vez mais incentivado junto às empresas, tanto pela Administração Tributária - para tornar mais eficientes os mecanismos de fiscalização, com diminuição de custos e tempo nos procedimentos fiscalizatórios, cada dia mais informatizados - quanto pelo mercado de ações - que vem adotando práticas de incentivo à colaboração voluntária e transparente do contribuinte, a fim de evitar evasão fiscal.

Portanto, devem ser incentivadas políticas públicas que minimizem desigualdades na distribuição da carga fiscal. Trata-se, em verdade, de mais uma regra de *compliance*, qual seja, da atuação preventiva do Estado, amparada no princípio da neutralidade fiscal, de modo a impedir a evasão fiscal.

Ives Gandra da Silva Martins (2008, p. 125), com a clareza que lhe é peculiar, registrou que:

> Combater a evasão fiscal, restabelecer a livre concorrência e desestimular a sonegação, são, a meu ver, imperativos éticos a que não pode, a Receita, furtes não vislumbrando eu, nos referidos artigos (36 e 37 da M.P. 2158-35/2001 e 1º a 4° da IN SRF 265/2002), qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade. Antes entendo hospedarem conduta compatível com o que determina o § 2° do artigo 113 do CTN, tendo sido editados no 'interesse da fiscalização e arrecadação de tributos' e, por decorrência, no interesse de toda a sociedade na eliminação da concorrência desleal.

Verifica-se que se torna cada vez mais importante a mudança das bases comportamentais da Administração Tributária e o contribuinte, por meio de normas indutoras que incentivem práticas de governança corporativa, valorizando empresas adeptas dos programas de *compliance*. A exação deve se balizar pela essência da norma tributária, qual seja, o financiamento das atividades estatais. Nessa função, o Estado deve respeitar todos os ditames constitucionais que informam a tributação, especialmente os princípios que resguardam os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido as lições trazidas da dissertação de Marcelo José Luza Macedo (2016, p. 106):

> [...] a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres de contribuintes.

Deve o ente estatal buscar a adequada apuração de tributos, redução da carga tributária, fiscalização eletrônica, administração eficiente de seus processos - com decisões justas e correto atendimento às fiscalizações em andamento -, redução do número de obrigações acessórias

eletrônicas, aumento da possibilidade de planejamento tributário lícito, bem como a adoção de medidas de extrafiscalidade (SCHOUERI, 2005, p. 16).

Vale dizer que cabe à Administração Fiscal a adoção de medidas eficazes, tais como o aprimoramento de regras mais eficazes e concretas para a concretização dos objetivos da relação jurídica tributária, principalmente se considerar-se que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos e burocráticos de todo o mundo (DUTRA, GARBIN, 2020, p. 198).

A esse respeito é a observação de Ives Granda da Silva Martins (2018, p. 507):

> O sistema tributário brasileiro é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Por todos o exposto, tem-se que o *compliance* visa identificar e evitar qualquer desvio em relação à política interna da empresa, sobretudo no direito tributário, cuja aplicação objetiva dar transparência aos atos empresariais praticados pelos contribuintes e, ao mesmo tempo, exige da Administração Tributária práticas respeitosas ao princípio da moralidade, eficiência e segurança jurídica.

Por fim, cumpre destacar que a adoção de práticas de medidas voltadas à boa governança e ao *compliance* vão ao encontro do novo espírito de nossa sociedade.

5.2 O *compliance* tributário como instrumento da governança corporativa

A palavra governança, juntamente com a palavra *compliance*, já de algum tempo tomou conta de todos os manuais de orientação da administração de entidades, inclusive públicas. Isto porque cada vez mais cada vez empresas contam com investidores, terceiros, que financiam suas operações. Disso nasce a figura da delegação de funções, surgindo uma clara linha divisória entre os investidores, sejam fundadores ou não, acionistas e os responsáveis pela gestão da entidade, os administradores profissionais. Esses dois grupos, investidores e administradores, têm objetivos e interesses diversos, conquanto a entidade que os abriga seja a mesma, a sociedade empresarial.

É o que ensina Serafim, Quelhas e Alledi (2010, p. 2-3):

> O termo Governança Corporativa ou o movimento pela governança corporativa passa a despontar no cenário mundial a partir do início da década de 80 nos Estados Unidos, como consequência dos abusos de alguns dirigentes de empresas, despontando na

> época o caso Texaco, que provocou a reação de grandes acionistas institucionais, notadamente de fundos de pensão. Essas situações de conflitos no ambiente corporativo entre acionistas, administradores e demais partes interessadas nos negócios organizacionais, e consequentemente as assimetrias resultantes, fez com que eclodisse a partir da década de 80 uma intensificação de estudos e pesquisas tanto no âmbito acadêmico como no empresarial e governamental, que culminou em mudanças na legislação, criação de procedimentos e práticas de gestão e maior cobrança dos administradores na condução dos negócios das empresas.

O instrumento de que o mundo moderno dispõe para resolver os conflitos entre investidores e administradores é a governança corporativa. Além disso, o mundo dos negócios exige dessa administração profissional, desvinculada de seus fundadores e familiares, que mantenha estruturas voltadas à integridade, gestão de risco e controles internos nas entidades. Este é o tempero que envolve o tema de governança e *compliance* (BIFANO, 2020, p. 82).

Assim é possível afirmar que o *compliance* é o instrumento pelo qual se exerce a governança. Nesse sentido, vale dizer que, além da obrigação que todos, indivíduos e entidades personificadas, têm de cumprir a lei, o *compliance* como instrumento de governança corporativa também objetiva guardar a estrita observância das normas pertinentes a cada tipo de atividade econômica exercida, evitando/minimizando riscos patrimoniais, financeiros e reputacionais para essas entidades, de tal forma que atendam a sua função social como determinado na Constituição Federal e no Código Civil (BIFANO, 2020, p. 83).

A governança corporativa transformou-se em uma bandeira das corporações, em todo o mundo, ganhando foros de verdadeira ciência. De forma simples, é possível afirmar que o conteúdo da governança corporativa se resume à melhoria das relações entre os agentes da poupança pública e detentores do poder nas sociedades que recebem tais recursos, bem como nos mecanismos econômicos e legais de proteção de minoritários e de credores, e tudo isso de forma a assegurar aos proprietários/investidores o monitoramento da entidade.

A governança corporativa tem como pilares a responsabilidade corporativa, a prestação de contas, a transparência e a equidade (BIFANO, 2020, p. 89).

Nesse sentido leciona Oliveira e Jacob (2019, p. 263):

> Governança corporativa é uma forma de administração de organizações, baseada nos princípios de ética e transparência. Seu objetivo é aumentar o valor econômico das companhias. A governança corporativa é uma realidade para as companhias que pretendem obter maior credibilidade, demonstrando transparência, profissionalismo e eficiência nas suas relações empresariais.

A governança corporativa contém a governança tributária, cujo objetivo principal é atender à função social da empresa e dos contratos por ela firmados. Trata-se de um conjunto

de regras orientadas pelo exercício das boas práticas em matéria tributária e pelo adequado relacionamento entre as partes envolvidas (*stakeholders).*

A governança tributária abrange tanto a adesão às boas práticas em matéria tributária como a execução com responsabilidade de operações com reflexos tributários. Ela busca identificar e solucionar problemas tributários e cumprir as obrigações tributárias. Em suma, organiza e planeja atividades empresariais, buscando eficiência e o menor custo tributário nos negócios e, dessa forma, otimiza a atividade empresarial. Neste ponto, é relevante destacar que a empresa desempenha importante papel na sociedade como um todo, na medida em que exerce sua função social e descarta velhos preconceitos que se vislumbram nos negócios que voltam à geração de lucros um caráter, no mínimo, duvidoso. Nessas práticas, é certo que a função social da empresa será plenamente atingida pela observância da liberdade de iniciativa, bem como pela proteção do pleno emprego, atitudes estas orientadas pelos objetivos constitucionais da solidariedade, da justiça social, da redução das desigualdades sociais, do valor social do trabalho e na dignidade da pessoa humana (BIFANO, 2020, p. 90).

A análise da função social da empresa induz, necessariamente, à observância da lei e ao cumprimento de todas as obrigações que lhe são exigidas. É essa a finalidade da governança corporativa, englobando a tributária e, pela observação das regras, o *compliance*. Essa prática preserva a boa reputação da empresa, o que nos dias de hoje é, seguramente, o maior ativo de que elas dispõem, por não ter preço.

A governança tributária quantifica e controla riscos empresariais, permitindo aos administradores atender aos pilares da transparência e da prestação de contas, inerentes as suas responsabilidades sociais. Com isso, ela minimiza incertezas e legitima ampliação de resultados.

Da mesma maneira, o Estado deve utilizar-se da governança corporativa para otimizar e tornar mais eficientes suas políticas públicas, valendo-se do orçamento público, sendo por meio dele que atinge sua finalidade, qual seja, a de gerar o bem-comum. Para tanto, ao se obter os recursos, deve-se planejar como eles serão gastos, realizando-se as obras, prestando-se os serviços ou implantando outra política pública, mas sempre visando realizar os objetivos fundamentais da Constituição Federal.

Conforme expõe Ribeiro (2011, p. 1095), o orçamento é elemento indispensável à concretização das políticas públicas, que nele devem estar adequadamente previstas:

> E, nesse contexto, destaca-se que o orçamento é o palco no qual devem estar explicitadas as políticas públicas de um Estado em um determinado momento. E, nele, o Estado, conjuntamente as funções Executiva e Legislativa devem se fazer presente,

> via processo orçamentário, desde a elaboração do plano plurianual, passando pela lei de diretrizes orçamentárias, e com a lei orçamentária anual.

Portanto, o ente público deve ser responsável pelos seus gastos, gestão, administração e investimentos, abrangendo também o funcionalismo nessa lógica da governança corporativa, trazendo para esse os pilares da gestão utilizada pelo empreendedorismo privado, sem condão lucrativo, mas que lhe confira eficiência em suas metas e na aplicação das políticas sociais.

E como efetivar as políticas com a realidade brasileira? Uma linha de resposta é a sugerida por Ribeiro (2011, p. 1096):

> Para tanto, política pública deve ser compreendida como um conjunto de atuações do Poder Público e não como ato ou atos isolados. Como esclarece Fábio Konder Comparato, "é um programa governamental", não se restringindo as normas ou atos singulares, mas antes consistindo "numa atividade, ou seja, uma série ordenada de normas e atos, do mais variado tipo, conjugados para a realização de um objetivo determinado". Na sequência, acrescenta que toda política pública, como programa de agir, envolve uma meta a ser alcançada e um conjunto ordenado de meios ou instrumentos (pessoais, institucionais e financeiros), tais como leis, regulamentos, contratos e atos administrativos.

Não há dúvidas de que a Constituição Federal de 1988 deu maior relevância para os direitos fundamentais. Entretanto, essa amplitude dificulta a sua concretização pelo Estado. Dentre as funções estatais, a atividade fiscal compreende a tributação, a gestão e a redistribuição da renda, sendo essencial para a efetivação dos direitos fundamentais e redução das desigualdades. A boa realização da tributação, respeitando os limites constitucionais, contribui para o desenvolvimento do país. Soma-se a isso o fato de que os procedimentos utilizados devem ser orientados por objetivos claros e focados em resultados. Por isso, a governança corporativa, longe de ser utilizada apenas pelas empresas, tem uma relevância extraordinária perante o setor público, viabilizando instrumentos importantes para efetivação dos direitos fundamentais e sociais, em paralelo à intervenção no domínio econômico voltada àqueles que operam na iniciativa privada. Por derradeiro, o alicerce para cumprir essa missão de promover o bem comum e a efetivação de direitos é a tributação (OLIVEIRA, ROCHA, ALONSO, 2021, p. 11-12).

Assim, o Estado tem de cobrar tributo para arrecadar recursos necessários no sentido de manter o seu encargo, compromisso e missão de defender, conservar e aprimorar os interesses da coletividade (MESSA, 2010, p. 73).

É nesse contexto que o relevo da governança corporativa se evidencia, à medida que permite ao Estado um instrumento que incrementa as ações voltadas à efetivação das políticas públicas, seja de modo direto, ou mediante a intervenção na iniciativa privada.

Nesse sentido, a adoção de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidade e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica, assim como a cooperação da pessoa jurídica na apuração das eventuais infrações passaram a constituir um fator de atenuação da responsabilidade, seja ela civil, administrativa ou mesmo criminal (BECHARA, BUENO, 2019, p. 175).

Cada organização deve estruturar o seu programa de acordo com uma análise de riscos próprios de sua atividade, o que exige conhecimento profundo do cenário regulatório em que está envolvida. Mas não só. Para garantir a efetividade do programa de *compliance*, a empresa deve se conscientizar da necessidade de compreender diversas disciplinas, incluindo a psicologia por trás da motivação do indivíduo que cumprirá as regras, a criminologia que fundamenta as causas de descumprimento da lei, além da sociologia e da antropologia necessárias para estudar as interações entre os indivíduos e o cumprimento das normas (PARKER, NIELSEN, 2017, p. 217).

Todas as matérias devem ser somadas para a elaboração dos documentos e políticas internas que compilarão as regras de *compliance*.

É nessa esteira que muitas organizações buscam repensar a relação de transparência, organização e publicidade dos negócios, já que as pessoas que as compõem agem como verdadeiras porta-vozes e representantes delas, daí a acuidade em estabelecer um código de ética empresarial e um código de conduta profissional, comprometidos com os valores da corporação, integridade e boas práticas éticos-profissionais (CARVALHAES, MENDONÇA, 2019, p. 311).

Portanto, é forçoso concluir que os agentes econômicos devem recuperar a ética e as boas práticas empresariais, valendo-se da governança corporativa, sendo o *compliance* o instrumento que viabilizará o sucesso dela, para cumprir sua função social, fomentar os desenvolvimentos econômico, social e humano, bem como assegurar sua competitividade no mercado.

5.3 A importância da aplicação da lei Sarbanes-Oxley - Sarbanes-Oxley Act – (SOX) para a governança corporativa e o programa de compliance tributário.

A Lei Sarbanes-Oxley (Sarbanes-Oxley Act ou SOX) é uma lei federal dos Estados Unidos que foi promulgada em 2002 em resposta a uma série de escândalos contábeis e financeiros que abalaram a confiança do público nas empresas.

A governança corporativa e a adoção de um sistema de compliance tornaram-se essencial para a sobrevivência das organizações empresariais na modernidade. Isto porque, a importância da governança corporativa em uma empresa não diz respeito apenas ao disciplinamento das relações entre suas diversas áreas, ou destas com partes externas. A implementação das boas práticas de governança corporativa possibilita uma gestão mais profissionalizada e transparente, diminuindo a assimetria de informações e o problema de agência. Assim, procura fazer convergir os interesses de todas as partes relacionadas, buscando maximizar a criação de valor na empresa. Além de mais transparência, é necessário que os usuários, internos e externos, tenham segurança quanto aos dados e informações divulgados. Para tanto, é importante a utilização de instrumentos de controle interno, de maneira que a empresa possa evitar fraudes e riscos que venham a abalar sua credibilidade. (CARIOCA, DE LUCA, PONTE. p. 51).

A adoção de boas práticas de governança corporativa possibilita a melhoria do desempenho da empresa, na medida em que diminuem os riscos de fraudes ou alteração de resultados. Um bom relacionamento entre os órgãos e agentes que compõem a empresa constitui fator preponderante para a melhoria das práticas de governança corporativa, já que essa melhoria depende do cumprimento de suas responsabilidades.

Segundo Veiga (2006, p. 66), "a existência do problema de agência faz surgir práticas que buscam alinhar o comportamento dos gestores com os interesses da organização, para que possam conduzi-la ao alcance dos seus objetivos".

Apesar de ser um termo de surgimento relativamente recente, a governança corporativa possui forte presença no meio corporativo atual.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, o IBGC (2004, p. 6), dispõe que:

> Governança Corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Ainda segundo LODI (2000, p. 13), "chama-se de Governança Corporativa o sistema de relacionamento entre os acionistas, os auditores independentes e os executivos da empresa, liderado pelo Conselho de Administração".

As mudanças ocorridas no ambiente de negócios em todo o mundo também produziram impactos no Brasil. As práticas de governança corporativa também passaram a ser adotadas nas

organizações no país, tendo como marcos a edição da Lei das Sociedades por Ações e a criação do IBGC, da CVM e da Bovespa. O lançamento do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC, em 1999, foi fundamental para a aceleração do desenvolvimento das boas práticas de governança nas empresas brasileiras. (CARIOCA, DE LUCA, PONTE, p. 53)

A estrutura de propriedade das companhias abertas, o conflito de interesses entre acionistas e gerentes, a falta de transparência das organizações e a sua conduta nem sempre correta com acionistas minoritários vêm sendo frequentemente apontados como causas e origens do mau funcionamento do mercado acionário, acarretando graves consequências para a eficiência da economia como um todo. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009.. p.40)

Dessa forma, para se aumentar o valor da empresa, de modo a assegurar investimentos e aporte de novos recursos, tornou-se fundamental atitudes, posturas e ações como a transparência das informações contábeis e da gestão empresarial, a equidade no tratamento dos acionistas e a periódica prestação de contas, assim como a criação do Conselho de Administração nas empresas e de comitês que o assessorem, bem estruturados, competentes e responsáveis, voltados para uma gestão ética, transparente e igualitária entre os acionistas, compreendendo, enfim, toda uma estrutura de órgãos e agentes e a adoção de práticas de Governança Corporativa modernamente propugnadas nos mercados de capitais mais consolidados. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009. p.41)

Vislumbra-se assim que o ambiente de controle é a base de uma boa governança corporativa e essencial para um bom programa de compliance, principalmente os controles internos, pois representa as políticas e as práticas dos controles existentes na empresa, a partir do qual os demais elementos são fortalecidos, uma vez que esse ambiente é o passo inicial de estabelecimento da consciência de controle na empresa.

O ambiente de controle é representado pelas atitudes das pessoas e, portanto, está relacionado com comprometimento, ética e conhecimento. Assim, ao envolver acultura da organização, o ambiente de controle deve ser disseminado pela alta administração, mediante postura e determinação dos procedimentos a serem adotados, com implantação de código de ética, código de conduta, políticas, práticas, etc.

Já a avaliação de riscos está relacionada ao cumprimento dos objetivos estratégicos da empresa, uma vez que passam pela identificação dos riscos que possam ameaçar o atingimento das metas e a definição das ações necessárias para o seu gerenciamento e, por consequência, o alcance dos objetivos delineados.

Segundo Dias (2006, p. 50), “avaliação de riscos é a identificação e análise dos riscos associados ao não-cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Esse conjunto forma a base para definir como esses riscos serão gerenciados”.

BERGAMINI JÚNIOR (2005, p. 156) afirma que o risco é inerente à vida corporativa, significa dizer que faz parte da rotina das empresas, pois as atividades empresariais naturalmente envolvem riscos. Cabe ao empresário avaliar e mensurar os riscos envolvidos em cada decisão e administrá-los da melhor maneira, pois “na alocação de ativos estão associados retornos proporcionais aos riscos: alocação em ativos de alto risco exige retorno elevado, ao passo que uma baixa propensão ao risco resulta em retorno reduzido”.

Para BARALDI (2005, p. 14), “o gerenciamento de riscos empresariais são os os benefícios na concretização dos objetivos estratégicos”.

Em relação ao gerenciamento dos riscos e dos sistemas de controle interno, D’AVILA e MARTINS (2002, p. 22) asseveram:

> O gerenciamento do risco de controle eficaz está associado à identificação dos objetivos do negócio, e dos riscos de insucesso sobre o alcance desses objetivos, para, a partir daí, moldar-se a uma estrutura de Controles Internos que auxilie a gerência a monitorar seus riscos.

Uma vez que a necessidade de informações confiáveis passou a ser foco de controle, devido à transferência da atenção da pessoa para o processo, a utilização de controles que gerem segurança razoável sobre a realização dos processos passou a ter maior importância nas empresas. Isso tornou relevante a necessidade de implantação de controles internos.

Para suprir essa necessidade e conseguir gerar informações confiáveis sobre seus negócios, as empresas passaram a desenvolver ações como implementar sistemas para aumentar a confiabilidade das informações, limitar a atuação das pessoas e controlar suas ações na elaboração dos processos internos. A utilização de técnicas que colaborem com a identificação e monitoramento dos riscos e gerenciamento dos controles propicia segurança razoável no processo decisório e na divulgação das informações. (CARIOCA, DE LUCA, PONTE, 2010, p. 55)

Na busca da garantia da sua confiabilidade, ressalta-se a necessidade do fortalecimento dos órgãos e agentes de governança corporativa das empresas, por meio da obrigatoriedade do comitê de auditoria, visando ao acompanhamento do trabalho dos auditores independentes e ao envolvimento do conselho de administração, presidente e diretor financeiro nos controles de divulgação das informações financeiras. A obrigatoriedade de adoção do código de ética

também fortalece as boas práticas de governança corporativa e contribui para a eficiência dos controles internos.

Nesse contexto, a SOX foi promulgada com o objetivo de restabelecer a confiança no mercado americano, visando maior controle das atividades e maior comprometimento dos níveis mais altos da organização e enfatizando a importância dos padrões éticos na preparação das informações econômicas e financeiras reportadas aos investidores. Apesar de ser uma lei norte-americana, a SOX possui requisitos aplicáveis em qualquer país, obrigatórios para empresas que possuam ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE), os quais encontram, no Brasil, similaridades em relação às normas presentes na CVM.

Ela tem um objetivo bastante amplo, ao abranger a responsabilidade de importantes órgãos e agentes da empresa, desde o presidente até a diretoria, das auditorias aos advogados contratados. Adota normas rígidas baseadas nos princípios de governança corporativa, para assegurar maior transparência às informações, mais independência aos órgãos de auditoria e confiabilidade aos resultados. Um dos mecanismos utilizados pela SOX é a imposição de controle mais rigoroso às auditorias e sanções mais severas contra as fraudes societárias.

Nesse sentido, pode-se dizer que o principal objetivo da SOX consiste em restaurar o equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurem a responsabilidade da alta administração das empresas sobre a confiabilidade das informações por elas fornecidas.

Para atender às exigências da SOX, instrumentos de gerenciamento dos controles internos e boas práticas de governança corporativa passaram a ser mais utilizados pelas organizações. Isso, com vistas ao cumprimento dos requisitos necessários para a correta divulgação das informações consignadas nas demonstrações financeiras e outras, preservando-se a confiança dos investidores nas divulgações realizadas.

A adequação das empresas aos requisitos da SOX, por meio da utilização de instrumentos de controles internos e de boas práticas de governança corporativa, propicia uma melhoria na gestão das empresas, destacando seus valores, além de possibilitar atingir os seus objetivos estratégicos e promover um melhor relacionamento com os *stakeholders*. (CARIOCA, DE LUCA, PONTE, 2010,, p.58)

A SOX estabelece uma série de requisitos e regulamentações que se aplicam principalmente a empresas listadas nas bolsas de valores dos EUA e suas auditorias financeiras. Ela tem como objetivo melhorar a qualidade da divulgação financeira e garantir a responsabilidade das empresas e de seus executivos.

Os indicadores da aplicação das regras SOX na eficiência do compliance geralmente se concentram em avaliar como as empresas cumprem os requisitos da lei e como seus programas de compliance se alinham com os objetivos da SOX.

A SOX divide-se em onze capítulos, alguns dos quais envolvem requisitos de controles internos e de boas práticas de governança corporativa, temas centrais deste estudo. A Seção 100 da SOX determina a criação de *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB*), órgão de supervisão das firmas de auditoria independente. A Seção 301 regulamenta requerimentos e normas para constituição de comitê de auditoria e disponibilização de canal de denúncias. (CARIOCA, DE LUCA, PONTE, 2010, 57)

Entre as mudanças introduzidas pela Lei SOX, destacam-se a obrigatoriedade do Comitê de Auditoria, a certificação das demonstrações contábeis, a maior transparência nos relatórios de informação e a total separação entre atividades de auditoria externa e contabilidade.

A Lei SOX responsabiliza formalmente a administração pela implementação e manutenção de uma estrutura de controle interno, bem como determina que os auditores externos opinem sobre a avaliação da efetividade da estrutura adotada pela empresa. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009, p.44)

Até a publicação da Lei SOX, os Comitês de Auditoria praticamente não existiam; hoje, ganharam destaque e já são considerados importantes instrumentos de gestão de risco e veículo de comunicação entre o Conselho de Administração, os auditores e, indiretamente, os acionistas das companhias listadas nos diversos mercados de capitais no mundo. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009, p.45)

Isso envolve a avaliação de quantas das regulamentações específicas da SOX a empresa está em conformidade. Isso pode ser medido por meio de auditorias internas e externas.

Tempo de Resposta a Requisitos SOX: Mede a rapidez com que a empresa responde aos requisitos da SOX, como a divulgação de informações financeiras. Um tempo de resposta mais rápido pode indicar eficiência no cumprimento.

Nessa avaliação são analisados a taxa de cumprimento de prazos de relatórios, ou seja, a capacidade da empresa de apresentar relatórios financeiros e documentações exigidas; descobertas de não conformidade feitas durante auditorias ou revisões internas; avaliação do custo total para implementar e manter um programa de compliance SOX, incluindo os custos relacionados a auditorias, treinamento, tecnologia e pessoal.

A SOX exige a retenção de registros financeiros e documentação por um período específico. A taxa de retenção de documentação avalia o quão bem a empresa mantém esses registros; a revisão e avaliação dos controles internos da empresa; o feedback dos auditores

externos; pesquisa com stakeholders, investidores e acionistas com a finalidade de avaliar a satisfação com a divulgação financeira e a governança corporativa da empresa; Por fim, verifica-se se houve infrações anteriores relacionadas à SOX e se implementou medidas corretivas.

Esses indicadores podem ser usados para avaliar o desempenho de um programa de compliance SOX e identificar áreas que precisam de melhoria. É importante notar que o cumprimento da SOX é uma responsabilidade legal e regulatória séria para empresas listadas nos EUA e pode ter implicações legais significativas em caso de não conformidade. Portanto, a medição e o monitoramento rigorosos são essenciais

A Lei SOX determina que o Comitê de Auditoria será composto por no mínimo três membros do Conselho de Administração, devendo um de seus membros ser um especialista financeiro (*financial expert*), com entendimento das demonstrações contábeis e princípios contábeis. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009, p.45)

A seção 404 da Lei SOX determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos, devendo a administração da companhia apresentar relatório que: afirme sua responsabilidade pelo estabelecimento e pela manutenção de controles e procedimentos internos para a elaboração das demonstrações contábeis; avalie e apresente conclusões sobre a eficácia dos controles e procedimentos internos; e declare que o auditor independente da companhia atestou e reportou a avaliação feita pela administração.

A seção 404 faz uma exigência mais abrangente, ao determinar que as companhias devem também criar e manter uma estrutura de controle interno que garanta a adequação dos processos relevantes com impacto nos relatórios financeiros, cuja avaliação, pela própria empresa, deve ser divulgada pelo principal executivo e pelo diretor financeiro, e também certificada por seus Auditores Independentes. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO, 2009, p. 49 e 50)

As empresas brasileiras com papéis negociados no mercado de capitais norte-americano também precisaram adequar-se às normas e exigências da Lei SOX, atendendo às determinações expressas em suas diversas seções. Constituem dois grandes desafios para as companhias o atendimento ao preconizado nas seções 301 e 404 da Lei SOX, que tratam, respectivamente, da criação do Comitê de Auditoria e de mecanismos de controle interno. No tocante à implantação dos mecanismos de controle interno, a Lei SOX é considerada uma das regulamentações mais rigorosas. (SILVA, OLIVEIRA, MENDES, ARAÚJO. p.41).

Em uma pesquisa realizada pela empresa de auditoria KPMG (2004), divulgada em 2004, envolvendo 250 empresas brasileiras, 47% implementaram área para o gerenciamento de

riscos. Em 2002, antes da promulgação da SOX, 68% das empresas participantes dessa pesquisa nem pensavam em destinar área específica para essa finalidade.

Portanto, para uma boa governança corporativa e implantação de um eficiente programa de compliance tornou-se essencial cumprir as exigências da lei SOX. E, com isso, atingir o ideal de integridade, eficiência, boas práticas e, no cumprimento da sua função social, gerar desenvolvimento social, humano e econômico.

5. 4 O dever de cooperação perante o direito de economizar tributos

A vida em sociedade exige um respeito mínimo às regras de conduta para que se tenha um mínimo de controle social e a busca do bem comum. As atividades que não podem ser exercidas individualmente ou por sua complexidade, ou por seu alto custo que ultrapassa o limite de força e capacidade de gestão de cada indivíduo, devem ser exercidas pelas organizações de pessoas e, sobretudo, pelo Estado.

As atividades estatais que visam garantir o bem comum são, em sua maioria, conforme já visto, financiadas pela tributação.

Nesse sentido leciona André L. Costa – Corrêa (2020, p. 227-228):

> Viver em um Estado de Direito implica custos econômicos. Custos que são cobertos, em sua grande maioria, por meio dos tributos. Portanto, os tributos são o preço que o indivíduo paga para viver em um Estado de Direito. Mas quais seriam as características de um sistema tributário ideal, que cumpra sua função de arrecadar recursos para a realização das atividades públicas e não comprometa a eficiência econômica dos agentes privados e que promova a tributação equitativa desses? Tal questão passa, indubitavelmente, pelo equilíbrio entre solidariedade tributária e eficiência, bem como pela construção de um sistema de governança tributária que seja eficiente e justo.

Na função tributária, deve-se ter a conscientização e a cooperação de toda a sociedade para que se cumpram as obrigações tributárias principais e acessórias impostas pelo ente fiscal. Por outro lado, este deve respeitar os direitos e garantias individuais no exercício da exação dos contribuintes.

O equilíbrio entre a conscientização e a cooperação no pagamento dos tributos pelo contribuinte e o respeito do ente fiscal aos limites de garantias constitucionais na exigência do tributo, gerando o efeito esperado, que é uma repartição justa da carga tributária, onerando minimamente cada indivíduo, é o que se chama de direito de economizar tributos.

Nesse sentido é a lição de Luciana Ibiapina Lira Aguiar (2018, p. 94):

> [...] o aumento do nível de governança tributária possibilita a melhoria de diversos aspectos da vida em sociedade porque há a melhora do financiamento das atividades essenciais do Estado, pois há uma melhor, mais justa e equânime distribuição da tributação entre os agentes econômicos, bem como permite que se verifique uma efetiva neutralidade tributária entre esses e o Estado. E, consequentemente, que uma melhor governança tributária possibilita um maior potencial de desenvolvimento econômico e social e de concretização dos objetivos fundamentais do Estado Social.

Em igual sentido, a adesão de programas de *compliance* tributário pelos contribuintes pode encaminhar a uma melhor governança tributária, porque pode levar a uma tributação mais eficaz e eficiente, consequentemente, a uma diminuição dos percentuais de tributação para os contribuintes e a uma melhor realocação dos recursos econômicos na economia, em especial porque há a diminuição de equívocos no cumprimento das obrigações tributárias, o que significa economia de recursos financeiros. Dessa forma, melhorias no *compliance* e governança tributária possibilitam, em última análise, uma melhor efetivação do Estado Fiscal de Direito e uma tributação mais eficiente, mais justa e com menor externalidades negativas (VITALIS, 2018, p. 60).

Nesse sentido leciona Ricardo Alessandro Castagna (2020, p. 131):

> O tema do compliance tributário assume lugar de relevo na governança das empresas, dos governos e de suas relações. Está no centro de uma premissa maior e fundamental, calcada na função de preservação do Estado Fiscal, própria da Constituição Financeira, que demanda recursos necessários e suficientes à atividade financeira do Estado, voltada à consecução dos objetivos essenciais da República com destaque para a redução das desigualdades sociais e regionais.

As relações jurídico-tributárias comportam obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas pelo contribuinte. O que se espera dele é que indiquem as informações exigidas pela legislação de forma precisa e confiável para possibilitar uma conferência e revisão tempestiva dos relatos dos fatos econômicos geradores de tributos. De igual forma, os contribuintes devem prestar as informações dentro do período de competência adequado e no menor tempo possível, a fim de que os entes tributários possam monitorar eficientemente a ocorrência de fatos econômicos passíveis de tributação e o cumprimento das obrigações principais decorrentes dela (COSTA-CORRÊA, 2020, p. 224).

Por outro lado, os entes fiscais devem impor mecanismos de informação e de conciliação de relatos dos contribuintes que sejam eficazes e impliquem um menor custo aos contribuintes. Deve-se entender como mecanismos eficientes de controle aqueles que permitem uma organização racional, imparcial, neutra, transparente, sem burocracia e menor dispensa econômica dos meios e recursos (COSTA-CORRÊA, 2020, p. 224).

Tais expectativas estariam em sintonia com a transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade, que são os princípios básicos da governança corporativa.

Assim, o sistema de governança tributária deve buscar, entre outros vetores, a construção de um sistema tributário que promova a sua neutralidade, porque, assim, possibilitará que o custo tributário seja distribuído entre os contribuintes, levando em consideração parâmetros de solidariedade e de eficiência, pois distribuirá os ônus tributários entre aqueles, de forma a causar menor distorção do comportamento dos agentes econômicos. E, dessa maneira, será construído sobre uma base ética, qual seja, uma justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos (VITALIS, 2018, p. 01-02).

Vale refletir sobre o que escreveu André L. Costa-Corrêa (2020, p. 229):

> [...] A tributação deve ser compreendida como a distribuição justa dos custos indispensáveis para a manutenção e promoção do Estado Social de Direito por todos os cidadãos e agentes econômicos a fim de possibilitar com que a tributação alcance igualmente os agentes econômicos (independentemente de sua localização, de possuírem ou não um estabelecimento permanente em um dado país, de estarem ou não submetidos a uma dada soberania fiscal etc) e possibilite o desenvolvimento econômico e a prosperidade social de um dado país. Precisando, portanto, do estabelecimento de uma nova ética tributária, fundada em um Código de Conduta tributário que possibilite aos agentes públicos e aos agentes econômicos a compreensão dos limites da imposição tributária e da liberdade econômica, bem como a extensão e as consequências dos mecanismos tributários aplicáveis para a geração de renda, emprego, receitas para as despesas públicas e para a efetividade da neutralidade tributária.

Por isso, não é demais concluir que só o real equilíbrio entre ente fiscal e contribuintes, buscando, de fato, boa fé e comprometimento, respeitando os princípios constitucionais e padrões éticos de conduta, é que permitirá uma mudança positiva de comportamento.

É importante compreender que o *compliance* vai além de uma simples atividade operacional, porque deve ser caracterizado com uma prática estratégica. Logo, melhor do que estar em *compliance* é ser *compliant* – porque, nesse caso, o agente promoverá o cumprimento deliberado e consciente da legislação e das políticas internas das organizações e visará, pela concretização dos valores e dos princípios de governança, a sustentabilidade dessas e das demais partes interessadas (*stakeholders*) - (NEDER, CRUZ, 2018, p. 131).

O conceito de *stakeholders* inclui tanto os atores internos, por exemplo, os empregados, como também os externos, a exemplo de credores, fornecedores e clientes. Todos eles devem ser considerados como membros a serem inseridos no processo decisório e administrativo. Afinal, deve-se lembrar que a governança corporativa é uma importante determinação de

distribuição do poder econômico e, assim, uma peça-chave para a mudança de muitas ideologias políticas (OLIVEIRA, JACOB, 2019, p. 266-267).

No entanto, deve haver cautela e bom senso por parte do ente tributante ao instituir um novo dever ou novas exigências ao contribuinte, visto que estas podem causar um distanciamento da neutralidade e outras externalidades negativas.

É o que defende Caio Augusto Takano (2017, p. 256):

> [...] a instituição de um novo dever ou de novas exigências ao contribuinte não é juridicamente neutra, gera custos significativos e afeta diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico.

Por isso, a delegação aos particulares de atos que competiriam à Administração Tributária deve ser efetuada com cautela e parcimônia, de modo a não caracterizar exigência demasiada que possa acarretar complexidade excessiva e, como consequência, a "impraticabilidade". Isto porque a imposição de referidas obrigações acessórias encontram as seguintes limitações: (a) os instrumentos de praticabilidade devem ser veiculados por lei; (b) observância do princípio da capacidade contributiva e da subsidiariedade; (c) transparência na adoção de técnicas presuntivas; (d) observância do princípio da razoabilidade; (e) justificação das normas de simplificação; (f) caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização; (g) limitação do recurso às cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados; (h) equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária (COSTA, 2007, p. 219-220).

Nesse ponto, clara a lição de Paul Kirchhoe (2020, p. 533):

> O direito tributário moderno adequa a intervenção tributária às liberdades fundamentais. Ele tributa o contribuinte quando este obteve uma melhora das suas condições econômicas-sua renda e seu consumo-por meio do uso da infraestrutura colocada à sua disposição. Quem aufere renda, o faz graças ao esforço individual, mas também em virtude das condições socioeconômicas colocadas à disposição pela ordem jurídica, que possibilitaram auferir a renda. É uma vantagem que o indivíduo possa realizar suas atividades comerciais em um espaço social pacificado, e não em um estado de guerra permanente. É de grande vantagem que ele possa celebrar seus contratos de acordo com as regras do direito civil vigente, e que os possa fazer valer por intermédio de juízes livres e independentes. Possui valor econômico considerável que ele possa empregar pessoas que frequentaram boas escolas e tenham boa formação profissional, que ele possa receber clientes que compreendam as operações de crédito, de câmbio e as particularidades da internet. Quem faz uso dessa cultura para auferir renda individualmente deve retribuir com uma parte adequada de sua renda para esse sistema.

O planejamento tributário é mecanismo necessário para um bom programa de *compliance*, possibilitando prever os tributos que incidirão sobre a atividade empresarial e dar

ao empresário a oportunidade da melhor escolha, economizando valores para uma maior eficiência na administração do patrimônio gerido. Mesmo porque, numa empresa, o administrador deve sempre agir de forma a minimizar custo para maximizar lucros, já que o pagamento de tributos é uma despesa e diminuir esse custo traz um aumento da lucratividade. Frisa-se que o planejamento tributário tem como fundamento a própria legislação tributária, significando o estudo estratégico das variadas normas tributárias para se encontrar a melhor forma de exercer determinada atividade de empresa (OLIVEIRA, JACOBS, p. 267).

Na realização de atividades ou de simples atos de natureza econômica, individualmente ou não, mas sobretudo naquelas desenvolvidas no âmbito empresarial, não se toma qualquer decisão (de investir, de adentrar em um ramo de negócio ou dele sair, de adquirir ou alienar qualquer bem, de adotar determinado modelo de negócio etc.), nem se dá qualquer passo, sem prévio e cuidadoso estudo de todas as consequências das decisões que se deve tomar e das ações que se vai praticar. Estudo este que deve ser realizado por profissionais de mais de uma área de conhecimento. Agir assim é planejar a própria realização de atividades patrimoniais e econômicas. Neste sentido, planeja-se a localização de um empreendimento, a logística necessária, o suprimento de insumos, a mão de obra qualificada ou necessária, a "expertise" que precisará ser empregada, os recursos financeiros requeridos, as fontes de suprimento desses recursos e os respectivos custos etc. (OLIVEIRA, 2021, p. 615).

O planejamento tributário torna-se viável na medida em que é mecanismo de *compliance*, os agentes econômicos têm a oportunidade de antever quais as incidências tributárias sua atividade econômica poderá desencadear e analisar isso racionalmente para realizar as melhores escolhas e opções de gestão empresarial.

Essa escolha do indivíduo tem fundamento constitucional, já que ninguém é obrigado a praticar fato gerador de qualquer obrigação tributária. O fato gerador (artigo 114, CTN) é uma previsão hipotética de incidência, se ocorrer um fato concreto que se adeque a ele. Logo, é possível evitar incorrer (adentrar) nessa situação necessária e suficiente, é possível elidir a ocorrência do respectivo fato gerador. Isto é permitido, porque ninguém é obrigado a fazer ou proibido de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei, conforme dispõe a Constituição Federal, art. 5º, inciso II, significando que alguém somente seria obrigado a praticar o fato gerador se houvesse uma norma imperativa neste sentido. Entretanto, não há lei que obrigue a praticar qualquer fato gerador, isto é, não há norma que determine que se pague tributo adentrando forçosamente na situação necessária e suficiente, contra a vontade da pessoa que ainda não é contribuinte (OLIVEIRA, 2021, p. 617).

Nem poderia haver norma coagindo a prática do fato gerador, pois isto equivaleria a instituir tributo com efeitos confiscatórios, vedado pela Constituição no art. 150, inciso IV, cabendo notar que, na liberdade para praticar ou não o fato previsto hipoteticamente na norma jurídica como gerador de obrigação tributária, é que reside a diferença fundamental entre tributo e confisco. Com razão, ambos são subtrações do patrimônio particular pelo Estado, mas tributo é constitucional, e confisco, inconstitucional, eis que o tributo nasce de atos voluntários da vida econômica e patrimonial, ao passo que o confisco é a retirada compulsória de patrimônio individual (SCHOUERI, 2018, p. 531-532).

Em suma, como há liberdade para praticar ou não o fato gerador, a consequência lógica, mesmo sem considerar outras garantias constitucionais, é ser lícito, planejar e organizar as atividades econômicas com vistas a não incorrer em obrigação tributária, ou a incorrer em obrigação menos onerosa ou postergá-la, tanto quanto é lícito planejar todas as etapas e todos os aspectos da estrutura patrimonial e da cadeia produtiva de lucros. Aliás, estes são os objetivos de qualquer sociedade, mormente as empresariais, e, como já dito, o planejamento faz parte dos deveres funcionais dos seus gestores.

Em síntese, o fato gerador de um tributo e a sua base de cálculo são os referenciais legais para se medir a capacidade contributiva das pessoas e estabelecer tratamentos iguais entre elas. E não há como falar nessas duas figuras sem ocorrência do fato que gera alguma obrigação tributária, ou além dos limites desta.

Perante tais evidências, como o planejamento tributário é (deve ser) sempre precedente a todo e qualquer fato gerador, somente a partir deste se pode indagar sobre isonomia e capacidade contributiva, vale dizer, somente perante os atos efetivamente praticados pode-se (deve-se) aplicar tais conceitos, e não sobre fatos que poderiam ter sido praticados, mas não o foram.

Vislumbra-se assim que a cooperação entre os agentes econômicos, ente fiscal e contribuintes na busca de sistema tributário coerente e justo, terá como consequência uma exação mais justa e a economia de custos para o Estado e para os cidadãos.

5.4 A adoção do *compliance* tributário e a busca do comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de desenvolvimento econômico

A adoção de qualquer programa de *compliance* com o objetivo, de fato, de promover o crescimento econômico das empresas e a efetivação da boa administração pública com uma consequente prestação de serviços públicos de boa qualidade deve passar, necessariamente, por

uma mudança cultural, com a finalidade de alterar intrinsecamente os valores de cada indivíduo de uma determinada sociedade.

Deve combater aquilo que Klaus Tipke (2002, p. 103 e 111) chama de *homo economicus*, que tem foco em suas vantagens econômicas e não reconhece nenhum dever moral de conduta, cultivando um individualismo racional-egoístico, fomentando o *non compliance* tributário.

No caso do Brasil, a dificuldade encontrada é de aplicar um programa de *compliance* que representa obediência a ritos e submissão a normas e, também, uma mudança de mente, em respeito ao superior máximo da Administração Pública: o povo. Sendo que este, muitas vezes, tem um ideal de justiça e bem comum, mas adota um comportamento que, paradoxalmente, é antagônico à concretização de suas expectativas (PEREZ FILHO, 2019, p. 95).

No Brasil, os funcionários públicos que, realmente se dedicam a interesses objetivos e genuinamente direcionados para o bem comum dando corpo a um sistema administrativo eficiente, são exceção. Ao passo que, em geral, o que se vê é o predomínio constante das vontades particulares que encontram seu ambiente próprio em círculos fechados e pouco acessíveis a uma ordenação impessoal. A grande contribuição brasileira para a civilização será de cordialidade, ou seja, daremos ao mundo o "homem cordial". A lhaneza no trato, a hospitalidade, a generosidade, virtudes tão gabadas por estrangeiros que nos visitam, revelando, ao fundo, a emoção transbordante e rica. (HOLANDA, 2002, p.1049).

Essa "cordialidade", natural do brasileiro, não pode ser confundida com polidez e boas maneiras, visto que estas virtudes exigem um convicção intima de praticar uma conduta com o ideal de proporcionar ao próximo o bem comum, enquanto a mera cordialidade, na maioria das vezes, é a face externa de um sentimento egoísta e contrário ao bem comum, constituindo apenas uma máscara para se atingir interesses pessoais. Nada mais significativo dessa aversão ao ritualismo social, que exige por vezes, uma personalidade fortemente homogênea e equilibrada em todas as suas partes, do que a dificuldade em que se sentem, geralmente, os brasileiros, de uma reverência prolongada ante um superior. Nosso temperamento admite fórmulas de reverência, e até de bom grado, mas quase somente enquanto não suprimam de todo a possibilidade de um convívio mais familiar. A manifestação normal do respeito em outros povos tem aqui sua réplica, em regra geral, no desejo de estabelecer intimidade. (HOLANDA, 2002, p.1051).

O desapego às regras, a conivência social com um comportamento exterior que não revela o que realmente se está sentindo ou pensando nas situações do dia a dia e a dificuldade em obedecer a superiores são características que, por mais difíceis de serem publicamente

reconhecidas, adormecem no subconsciente coletivo e afloram diante do recrudescimento das normas ou da ação dos magistrados em fazer valer a lei para todos, mesmo àqueles pertencentes a grupos ou a profissões acostumadas a não serem punidas por seus atos, tais como políticos, empresários e indivíduos com maior poder aquisitivo (HOLANDA, 2002, p. 1052).

Não é por outro motivo que vivemos a triste realidade de um estamento burocrático quase imune a mudanças profundas, herdadas da época colonial, fundado no sistema patrimonial do capitalismo politicamente orientado, adquiriu o conteúdo aristocrático, da nobreza da toga e do título. A pressão da ideologia liberal e democrática não quebrou, nem diluiu, nem desfez o patronato político sobre a nação, impenetrável ao poder majoritário, mesmo na transação aristocrático-plebeia do elitismo moderno. O patriciado, despido de brasões, de vestimentas ornamentais, de casacas ostensivas, governa e impera, tutela e curatela. O poder - a soberania nominalmente popular - tem donos, que não emanam da nação, da sociedade, da plebe ignara e pobre. O chefe não é um delegado, mas um gestor de negócios, gestor de negócios e não mandatário. (FAORO, 2000, p.379)

E nesse cenário o povo oscila entre o parasitismo, a mobilização das passeatas sem participação política e a nacionalização do poder, mais preocupado com os novos senhores, filhos do dinheiro e da subversão, do que que com os comandantes do alto, paternais e, como o bom príncipe, dispensários de justiça e proteção. E a lei, retórica e elegante, não o interessa, bem como, o discurso da eleição livre, guarda respeito apenas formalmente, sendo que na realidade lhe garante mecanismos que o possibilitam benefícios e escolhas que o garantem privilégios aos quais não faz jus. (FAORO, 2000, p.380)

Segundo Augusto Martinez Perez Filho (2019, p. 98-99), defender a aplicação de um programa de *compliance* no Brasil significa tentar romper com padrões patrimonialistas - que há décadas permeiam a realidade da gestão pública brasileira - e promover a concretização de princípios constitucionais como a impessoalidade, moralidade e eficiência, bem como mudar a mentalidade do povo no sentido de que vale a pena ser íntegro e ético. Não é medida fácil, porém é necessária e possível. A implementação efetiva de programas de *compliance* é possível desde que haja uma modificação do padrão comportamental das lideranças, de cima para baixo, consistindo numa mudança cultural para que os agentes econômicos, contribuintes e gestores públicos, de fato, implementem esse comportamento, para não haver uma implementação seletiva (agindo com rigor apenas na média e baixa gerência ou no corpo operacional). Entretanto, essa mudança cultural demanda tempo e uma reformulação dos valores há muito transmitidos pelas superestruturas e, ainda, exige retomar valores de honestidade, patriotismo,

honra e senso de solidariedade comunitária, há muito perdidos ou relativizados numa sociedade em que o pragmatismo individual tem imperado.

Conforme explica Goulart (2013, p. 12-13), há uma luta contínua por espaços de hegemonia em que se concentra a transmissão de valores, e isto está intimamente ligado à consolidação democrática do Estado, em cujas facetas encerra, também, o respeito à coisa pública:

> O processo de democratização do Estado supõe a articulação entre os sujeitos políticos coletivos e os aparelhos tradicionais de representação política, com a criação de novos espaços públicos e de mecanismos institucionais que possibilitem o desaparecimento paulatino dos aparelhos coercitivos do Estado ou a sua progressiva absorção pela sociedade civil, para nela cumprirem uma nova função. Ou seja, a gradativa mudança da correlação de forças no âmbito da sociedade civil, no sentido do fortalecimento dos valores e práticas democráticos torna dispensável a existência de aparelhos estatais de natureza coercitiva, pois na democracia substantiva as relações sociais são cada vez mais orientadas pelo consenso e cada vez menos pela dominação.

É que se tem por objetivo modificar os valores vigentes, ressalta-se, para recolocar no cotidiano das pessoas a cultura da ética, tem-se que priorizar tal discurso junto à sociedade civil, perpetrando-se essa argumentação por meio dos centros de propagação de valores, que podem ser divididos entre: igrejas, mídia, escola e família. Este parece ser o caminho para a revolução sem armas.

Assim é que, não se pode mais se utilizar tática de guerra para transformar a sociedade, visto que disso decorrerá oposição social organizada e articulada. Devendo por isso serem avaliados processos os processos de ampliação da cidadania (enquanto extensão de direitos a um maior número de pessoas e grupos sociais) e de aprofundamento da democracia (enquanto extensão da participação política a um maior número de pessoas e grupos sociais) e suas tendências. Uma das características dessa transição é o fortalecimento e a organização da sociedade civil pelos sujeitos políticos coletivos (sindicatos, conselhos de fábrica, associações classistas, de moradores de bairro, partidos políticos, órgãos da Imprensa, Igrejas, Universidades, entidades de defesa dos direitos humanos, de minorias, de meio-ambiente, de consumidores, dos direitos da mulher, dos direitos da criança, movimentos dos sem-terra, dos sem-teto, comunidades eclesiais de base, pastorais religiosas, etc.). Esses sujeitos políticos coletivos, que compõem a sociedade civil, devem superar um natural tendência corporativista para se articularem na defesa dos interesses sociais, e sobretudo, na luta pela hegemonia, passando a figurar como novos e importantes atores políticos (GOULART, 2013, p.12)

A mudança dos valores vigentes na sociedade no íntimo de cada indivíduo precisa ser modificada para aqueles que proporcionarão a boa Administração Pública, já que uma

sociedade ciente de seus valores e consciente de seus objetivos é capaz de pressionar os gestores públicos para que os direitos positivados se tornem realidade.

A respeito da importância dos valores em uma "guerra" ideológica, esclarece Friedrich Hayek (2010, p. 203) que:

> Se quisermos ser bem-sucedidos na guerra de ideologias e conquistar os indivíduos honestos dos países inimigos, devemos em primeiro lugar recuperar a fé nos valores tradicionais que este país representava no passado e possuir a coragem moral de defender com tenacidade os ideais atacados pelos nossos inimigos. Não conquistaremos adesões com desculpas envergonhadas e com asserções de que nós estamos regenerando rapidamente, nem com explicações de que estamos procurando conciliar os valores tradicionais ingleses e as novas ideias totalitárias. O que importa não são os últimos melhoramentos que possamos ter introduzido nas nossas instituições sociais, pois isso representa muito pouco em comparação com as diferenças básicas entre dois sistemas de vida opostos. Importa a nossa fé inabalável nas tradições que fizeram deste país uma nação de homens livres e retos, tolerantes e independentes.

Ocorre que não basta uma mudança na sociedade, se estiver divorciada de um comprometimento verdadeiro dos agentes que compõem o extrato de liderança da Administração Pública. O discurso para as mudanças necessárias implementadas em um programa de *compliance* deve ser do topo para base do ente público.

Lavigne e Rodriguez (2017, p. 37) explicam assim este importante requisito, ao tratar da eficácia do programa de *compliance*:

> [...] uma condição prévia sine qua non e sem a qual não é possível falar de eficácia é o envolvimento e o compromisso da alta direção (tone from the top), já que sem essa condição, façamos o que façamos, jamais poderemos falar de um modelo eficaz de compliance [...]. Esta ideia, que tem informado todo o sistema de compliance tem seu reflexo no Código Penal [espanhol] não só como em breve veremos, com a necessidade de que haja meios econômicos necessários ao bom funcionamento do sistema de compliance, mas também, por exemplo, no algo a mais que se exige para exonerar de responsabilidade a pessoa jurídica quando quem comete o delito é um representante dela.

E como fazer com que integrantes do alto escalão da Administração Pública estejam comprometidos com o programa de *compliance*? A resposta passa pelo engajamento da sociedade, por meio de pressão popular, pela cobrança das autoridades públicas em relação ao comprometimento ético e metas estabelecidas no programa de *compliance*, bem como pela efetivação de instrumentos de democracia participativa. A classe política também deve refletir acerca dos parâmetros morais adotados até o presente momento (PEREZ FILHO, 2019, p. 101).

Isto porque a classe política segue confundindo ética com legalidade ou regularidade de suas atuações, prescindindo de algo tão essencial como é o caráter exemplar que deve guiar

suas condutas tanto em sua vida pública como privada. De rigor a recuperação moral da política para que ela gere a necessária credibilidade. O ideal a ser seguido implica o cargo público deve provar uma conduta moral sem defeitos ou mesmo conduzida por padrões de exigência e integridade, não apenas em público, mas também no privado; é o único salvo-conduto para manter-se dignamente no exercício de suas atividades. (ASENSIO, 2017, p.48-49)

Uma vez superada a fase de conscientização de todos os atores do cenário social para que a implementação do programa de *compliance* seja efetiva, a lei a ser aplicada deverá também ter bom senso, ou seja, visar a resultados positivos, sendo esse o traço distintivo entre o Estado atual em relação a outros momentos históricos.

Em suma, vislumbra-se "quatro novas referencias paradigmais", quais sejam, a legalidade, a finalidade, a eficiência e o resultado. Não se pode mais balizar a atividade administrativa na legalidade estrita, devendo se implementar a ideia de controle-consenso, com uma aproximação entre fatos e normas e uma valoração substancial da atividade pública. Ou seja, chega-se a uma legalidade temperada ou colorida com outros princípios e manifestações externas, já que a Administração não detém apenas limites jurídicos-formais, mas também materiais (sociais e políticos) para alcance de maior eficiência e resultados em sua atuação. Ganha corpo, então, o chamado controle de gestão ou eficiência focado no resultado, eis que não se pode limitar o controle a uma simples subsunção à lei, como se à Administração coubesse, ainda em dias atuais, a mera execução mecanizada dos textos legais aprovados pelo Parlamento (CUNHA, 2012, p.386-387)

O princípio da eficiência deve ser buscado e materializado pela Administração Pública e o *compliance* é instrumento que viabiliza esse propósito, eleva ao máximo possível a atuação do gestor público, controla os gastos, certifica-se do cumprimento das leis, propõe melhorias criativas, aplica inovação tecnológicas, amplia a transparência e a participação pública na gestão pública e, sobretudo, trava luta ferrenha contra a corrupção.

No entanto, no atendimento do princípio da eficiência, a Administração Pública não pode deixar de respeitar o princípio da legalidade, já que aquele não visa mitigar ou ponderar este, mas sim permear a legalidade com uma nova lógica, qual seja, uma legalidade finalística e material.

É dessa maneira que a aplicação tout court das regras legais deve ser temperada, não apenas pela outrora propugnada equidade, mas pela realização das finalidades constitucionais e legais aplicáveis à espécie. O Princípio Constitucional da Eficiência (art. 37, caput, CF) não legitima a aplicação cega de regras legais (ou de outro grau hierárquico), que leve a uma consecução ineficiente ou menos eficiente dos objetivos legais primários. As normas jurídicas "passam a ter o seu critério de validade aferido não apenas em virtude da higidez do seu

procedimento criador, como da sua aptidão para atender aos objetivos da política pública, além da sua capacidade de resolver os males que esta pretende combater. O Princípio da Eficiência se vê ainda reforçado pelo conflito positivo que possui com o Princípio da Proporcionalidade, já que também por força deste, em seus elemento "adequação" e "necessidade", não se poderia impor a adoção de meio (normalmente uma interpretação) inadequado ou desnecessariamente oneroso ao atingimento da finalidades legais, pelo simples apego a uma legalidade formal, impondo-se uma legalidade material, cujo substrato encontrar-se-ia na eficiente e menos onerosa possível realização dos objetivos constitucionais que estiverem em jogo (ARAGÃO, 2012, p. 378):

O aperfeiçoamento da prestação dos serviços públicos desencadeará um efeito positivo de lisura e seriedade do Estado no cumprimento da sua maior finalidade que é zelar pelo bem comum. Essas ações positivas compõem o que se denomina moralidade tributária (*tax morale*) que, em geral, segundo Ricardo Alexandre Castagna (2020, p. 132):

> [...]é compreendida como a promoção do cumprimento voluntário da legislação tributária e a criação de uma norma social de cumprimento pelos contribuintes, a partir de medidas e padrões de conscientização da relevância socioeconômica dos tributos, inclusive mediante a construção de um sistema tributário justo e de uma administração tributária cooperativa [...].

A imposição legal do Estado Fiscal deve encontrar limites na ética fiscal do ente tributante dos contribuintes, em respeito aos direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista. Na busca da concretização da moralidade tributária, o Estado deve atender o princípio da isonomia e respeitar a capacidade contributiva, sob pena de praticar confisco. Sob o ponto de vista do contribuinte, urge o dever fundamental de pagar tributos pela perspectiva social, destacando os comportamentos mais típicos dos evasores e suas consequências deletérias ao financiamento do Estado (TIPKE, 2002, p. 41).

Nesse diapasão, indaga-se: qual seria o conjunto de incentivos estatais que podem alterar o comportamento dos contribuintes rumo à elevação do cumprimento da legislação tributária, de modo a reduzir o *non-compliance* (*tax gap*) e contribuir para a construção de uma norma social de dever de pagamento dos tributos, tal como preconizado pela perspectiva do *tax morale*? (CASAGNA, 2020, p. 133).

Na tentativa de rompimento das barreiras do *non compliance*, visando reduzir o *tax gap*, os meios não pecuniários para alcançar as mudanças comportamentais dos contribuintes são igualmente relevantes para o alcance desses resultados.

Alguns teóricos defendem que, diante das escolhas, o indivíduo racional irá preferir aquela que maximiza as utilidades esperadas, mediante uma análise de custo-benefício com o sopesamento de todos os fatos relevantes e informações disponíveis e necessárias. Entretanto, na realidade, as pessoas tomam decisões de forma impulsiva e imediatista, escolhendo de modo pouco consistente suas preferências e, muitas vezes, agindo de forma abnegada, distanciando-se, em muito, de uma escolha racional (CASAGNA, 2020, p. 137-138).

Por outro lado, conforme Sanjit Dhami e Ali al-Nowaihi (2010, p. 313 e 317), a teoria prospectiva proposta pelas ciências comportamentais pode ajudar os modelos clássicos de evasão a melhor se encaixarem nos níveis observados de *non-compliance* tributário. Isso porque os contribuintes podem superestimar a probabilidade de serem auditados ou o tamanho das penalidades como uma perda, e assim reagir mais a elas do que aos ganhos do *no-compliance* bem-sucedido, o que leva a menos evasão do que o modelo padrão apresenta.

As ciências comportamentais demonstram que os indivíduos guiam suas ações a partir do modo pelo qual percebem como os outros estão agindo, especialmente em situações que envolvam incertezas. Trata-se de normas sociais, cuja observância integra as decisões dos indivíduos em sociedade, já que muitas vezes induzem ao medo, buscando evitar condutas indesejáveis. E, na seara do *compliance* tributário, não é diferente. Em alguns casos, basta esclarecer as normas sociais prevalentes para alterar comportamentos positivamente. Um bom exemplo dessa prática passa por relembrar as pessoas da função social dos impostos e dos seus benefícios concretos para a sociedade. Há uma contrapartida do "contrato social" que costuma ser esquecida e pode ser relembrada e destacada (CASAGNA, 2020, p. 143 e 145).

Relembrar as pessoas da contrapartida social dos impostos e ressaltar que administradores públicos podem ser confiáveis são ações que mudam a forma como as pessoas percebem a obrigação de pagar impostos. Assim, quanto maior a moralidade dos impostos, mais facilmente as pessoas perceberão o seu pagamento como dever social, e não mais como mera obrigação, isto é, não mais apenas como uma manifestação de *jus imperii*, mas como uma relação fisco-contribuinte horizontal governada por direitos e garantias constitucionalmente assegurados (CASAGNA, 2020, p. 146 e 148).

As comunicações também se mostram mais efetivas em direção ao maior *compliance* tributário, quando alcançam o senso de responsabilidade dos contribuintes e os benefícios sociais de pagar tributos. Isto porque, como demonstram as ciências comportamentais, os indivíduos preferem pensar em si próprios como honestos e éticos. Portanto, ao considerar como a moral tributária pode influenciar as decisões dos contribuintes, uma possibilidade são formas de motivação intrínsecas que podem induzir as pessoas a cumprirem leis e expectativas.

Outras formas de motivação intrínseca são os sentimentos de orgulho e autoimagem positiva, muitas vezes, associada à honestidade e à realização do civismo e altruísmo para com os outros, o que poderia resultar numa vontade de contribuir com bens públicos por meio do sistema tributário. Trapacear nos impostos pode causar sentimento de culpa ou de vergonha. (ANDREONI, ERARD, FEINSTEIN, 1998, p. 818 e 822).

É por isso que, em geral, as pessoas se mostram menos confortáveis quando seu comportamento antiético é descrito como uma escolha, em vez de simplesmente uma falha de agir. A comunicação que enquadra o *non-compliance* como intencional tem aumentado o *compliance* entre os contribuintes, por relembrá-los de seu desejo de serem bons cidadãos (RITOV, BARON, 1990, p. 266 e 277).

Com efeito, os indivíduos podem enxergar os impostos como pagamentos em troca de serviços prestados pelo Estado. Essa visão do *compliance* tributário sugere que o cumprimento da lei pode ser afetado pela percepção da legitimidade do Estado, bem como por atitudes em relação ao governo ou percepções sobre a justiça fiscal (FELD, FREY, 2002, p. 87 e 99).

Para tanto, considera-se a perspectiva de que o Direito conserva suas características de um sistema aberto, cuja maioria das regras estão, ou são consideradas, em estado fluido em contínua transformação. Assim, não está estabelecida uma linha de demarcação clara entre fontes materiais e fontes formais do direito, sendo atribuída ao jurista a tarefa de colaborar, com o legislador e com o juiz, no trabalho de criação do novo direito (BOBBIO, 2007, p. 38).

Nesse sistema, adverte Norberto Bobbio (2007, p. 44):

> O jurista torna-se cada vez mais sensível ao fenômeno da "práxis", onde quer que ela se manifeste, seja no mundo empresarial, sindical, judiciário ou administrativo, vale dizer, a todos aqueles comportamentos efetivos e reiterados à margem de, ou em acréscimo a, ou em contraste com normas formais, que constituem o tecido vinculante de uma instituição e permitem àqueles que dela participam ou desfrutam prever o seu crescimento e agir prudentemente.

Deste modo, a implementação de condutas empresariais éticas e o efetivo cumprimento das leis, especialmente as tributárias, dependem de uma real conscientização social de que deverá haver um esforço efetivo para alterar padrões culturais arraigados em nossos costumes que dificultam a implementação daqueles objetivos.

Nesse sentido, a atividade empresarial tem extrema importância, pois gera reflexos imediatos na coletividade, concentrando prestação de serviço, fornecimento de bens, geração de empregos, coleta de dinheiro para o Estado por meio da arrecadação fiscal, auxilia na

constante e crescente interligação da economia de mercado, gerando um objetivo útil, não somente para os sujeitos diretamente envolvidos, como também para toda a sociedade.

Entretanto, será com essa mudança comportamental do Estado Fiscal e dos contribuintes que se viabilizará a busca de um sistema tributário justo, a diminuição do *non compliance* e da evasão fiscal, o cumprimento da função social daqueles que exercem atividade de empresa e o consequente desenvolvimento econômico, social e humano.

Por todos o exposto, tem-se que o *compliance* visa identificar e evitar qualquer desvio em relação à política interna da empresa. Especialmente no direito tributário, a aplicação do direito tributário objetiva dar transparência aos atos empresariais praticados pelos contribuintes e, ao mesmo tempo, exige da Administração Tributária práticas respeitosas ao princípio da moralidade, eficiência e segurança jurídica.

Destaca-se que a adoção de práticas e medidas voltadas à boa governança e ao *compliance* vai ao encontro do novo espírito de nossa sociedade.

Vislumbra-se, assim, que a cooperação entre os agentes econômicos, ente fiscal e contribuintes na busca de sistema tributário coerente e justo terá como consequência uma exação mais justa e a economia de custos para o Estado e para os cidadãos.

Desta forma, a implementação de condutas empresariais éticas e o efetivo cumprimento das leis, especialmente as tributárias, dependem de uma real conscientização social de que deverá haver um esforço real para alterar padrões culturais arraigados em nossos costumes que dificultam a implementação daqueles objetivos.

Nesse sentido, atividade empresarial possui extrema importância gerando reflexos imediatos na coletividade, concentrando prestação de serviço, fornecimento de bens, geração de empregos, coleta de dinheiro para o Estado por meio da arrecadação fiscal e auxilia na constante e crescente interligação da economia de mercado, gerando um objetivo útil, não somente para os sujeitos diretamente envolvidos, como também para toda a sociedade.

Por fim, será com essa mudança comportamental do Estado Fiscal e dos contribuintes que se viabilizará a busca de um sistema tributário justo, a diminuição do *non compliance* e da evasão fiscal, o cumprimento da função social daqueles que exercem atividade de empresa e o consequente desenvolvimento econômico, social e humano.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que a função social da empresa é princípio constitucional e sua finalidade é atender os fins da justiça social, bem como os princípios da socialidade e eticidade, promovendo um desenvolvimento econômico e social ético.

A função solidária da empresa expressa justamente a junção dos conceitos de solidariedade e cidadania na atividade econômica e, ao lado da função social da empresa, busca uma atuação mais humana na atividade empresarial, uma atuação mais positiva, com ações concretizadas.

Neste contexto, a solidariedade consiste em algo intrínseco ao ser humano, de ajuda mútua, chegando nos dias atuais a ser alçada como princípio jurídico, sendo todos os seres humanos responsáveis pelo bem estar econômico e social. Inclusive, em um cenário internacional deve-se pensar que o mundo inteiro tem responsabilidade social em mitigar as mazelas do ser humano, tais como, o sofrimento pela fome, doenças e outras privações.

Por isso, a solidariedade social, além de estar expressamente positivada em nosso texto constitucional, está implícito em todo o nosso ordenamento jurídico. Podemos vislumbrar isso na evolução histórica da seguridade social desde seu surgimento, na ajuda familiar, nos mutualismos e nas demais etapas, sempre foi marcada pela cooperação entre os indivíduos de um mesmo grupo social, como se fossem elementos de um mesmo sólido e se responsabilizassem por todas as suas partes.

Diante disso, para viabilizar esses ideais, a tributação deve ser exercida em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional, ou seja, consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar,

Nesse ideal, o balizamento da moralidade e justiça tributária, será a capacidade contributiva sob o foco da solidariedade social e uma exação ética que iniba a exação fiscal.

Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um direito tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário, globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social).

A tributação não precisa ser a melhor possível no atendimento do princípio da solidariedade, mas também nada justifica que ela contrarie o valor “solidariedade”.

A cidadania solidária torna-se um aspecto fundamental nesse sentido, quando o cidadão assume um novo papel, ciente de que seu protagonismo ativo na vida pública já não se limita ao controle do exercício dos poderes estatais.

Entendemos que a empresa desenvolve papel fundamental nesse propósito, na condição de combustível da economia do país, não devendo se limitar ao seu fim primordial que é a busca pelo lucro, mas dispor de vetores de atuação voltados às necessidades sociais, conforme sua capacidade, seja no âmbito local, seja em maior abrangência.

A função solidária da empresa expressa justamente a junção dos conceitos de solidariedade e cidadania na atividade econômica e, ao lado da função social da empresa, busca uma atuação mais humana na atividade empresarial, uma atuação mais positiva, com ações concretizadas.

O cumprimento da função social pela empresa possibilita o desenvolvimento social, dignidade humana e solidariedade entre os que vivem em sociedade e os entes públicos e privados.

Da mesma forma, a tributação sustentável daqueles que exercem atividade econômica, ou seja, aquela equilibrada e respeitadora da capacidade contributiva de cada um deles, é o meio capaz de garantir o desenvolvimento da coletividade e a estabilização da vida em sociedade, alocando bens públicos, distribuindo renda e, por consequência, causando o desenvolvimento social e econômico.

O tributo é o instrumento do qual o Estado se vale para obter os recursos necessários para o financiamento da prestação de serviços públicos e demais incumbências que visam garantir o bem comum.

A moralidade tributária deve ser respeitada tanto pelo Estado que impõe o dever de pagar tributos, como dos contribuintes em cumprir corretamente com suas obrigações tributárias impostas legalmente.

No entanto, o fisco deve tributar, respeitando a capacidade contributiva de cada um e legislar com bom senso. No mesmo sentido, os contribuintes devem cumprir com suas obrigações tributárias, evitando a elisão fiscal e não praticar a sonegação fiscal, que, além de conduta ilícita, onera ainda mais os contribuintes.

Por isso, entendeu-se necessários e se procurou demonstrar que aqueles que exercem atividade de empresa, sendo responsáveis pela movimentação econômica de cada país, bem como pelas inovações tecnológicas, devem, além do lucro final de sua atividade, procurar exercer sua função social, procurando cumprir suas obrigações tributárias, exercendo filosofia

ética de *compliance* tributário, possibilitando o equilíbrio social e econômico do meio social em que estão inseridos.

Por isso se afirmou que o desenvolvimento de um país pressupõe desenvolvimento econômico, social e humano. Trata-se, inclusive, de um dos objetivos da nossa República Federativa do Brasil, quando, em seu artigo 3º, determina a erradicação da pobreza e o desenvolvimento social e econômico.

Vimos que a ética tem como objetivo moldar o comportamento para além da mera individualidade de cada componente de um determinado grupo social, servindo de fiel da balança entre o individual e o coletivo.

Notou-se que, geralmente, os indivíduos só cumprem suas obrigações se houver imposição legal e sanção pelo seu desrespeito e, esse não é o espírito que deve prevalecer, uma vez que, além disso, deve-se cultivar a ética, a moral e os programas de integridade.

Por isso é que, a sociedade deve se conscientizar de que se comportar de acordo com a lei lhe trará mais benefícios do que prejuízos, gerando efeito em cadeia que terá como consequência um real avivamento ético da função social do tributo e legitimará a exigência de que o Estado (fisco) respeite a moralidade tributária e os princípios constitucionais tributários, garantidores dos direitos individuais mínimos do cidadão, tal como a garantia do mínimo existencial.

Esse movimento certamente desencadeará o desenvolvimento econômico, humano e social, bem como garantirá o direito de pagar menos tributo.

Os agentes econômicos privados, uma vez que se conscientizarem das vantagens de adoção de programas de *compliance*, buscando efetivamente implementá-los, proporcionarão um movimento ético que gerará desenvolvimento econômico, humano e social, na medida em que possibilitará menor elisão fiscal, diminuição da sonegação fiscal, maior confiança nos agentes políticos, melhor engajamento dos contribuintes, trabalhadores, avaliação do riscos, da viabilidade da atividade de empresa e recuperação da moralidade social e individual.

Demonstrou-se que nas últimas décadas, ante aos escândalos no Mundo e no Brasil, vem crescendo um movimento adoção de boas práticas e transparência no exercício da atividade empresarial.

Nesse contexto surge o Envioronmental, Social and Corporate (ESG), sendo que no Brasil foi denominado de Ambiental, Social e Governança Corporativa (ASG). Ele pressupõe a sustentabilidade do desenvolvimento social, humano e econômico, fundado em pilares como sustentabilidade ambiental, responsabilidade social, governança corporativa, geração de valor a longo prazo, resiliência empresarial e atração de investimentos sustentáveis.

Para materializar o ESG, é necessária uma governança corporativa seria e a implantação de bom e eficiente programa de compliance.

O sucesso da governança corporativa e, por consequência do compliance, pressupõe um exigente controle interno que traga transparência e as informações necessárias para tomada de decisões dos gestores.

No mesmo sentido a adoção de boas práticas de governança corporativa possibilita a melhoria do desempenho da empresa, na medida em que diminuem os riscos de fraudes ou alteração de resultados. Um bom relacionamento entre os órgãos e agentes que compõem a empresa constitui fator preponderante para a melhoria das práticas de governança corporativa, já que essa melhoria depende do cumprimento de suas responsabilidades.

Visando recuperar a confiança nas informações internas das grandes corporações econômica, tendo como principal finalidade um controle interno transparente e rigoroso, foi promulgada em 2002 a Lei Sarbanes-Oxley (Sarbanes-Oxley Act ou SOX).

A SOX foi promulgada com o objetivo de restabelecer a confiança no mercado americano, visando maior controle das atividades e maior comprometimento dos níveis mais altos da organização e enfatizando a importância dos padrões éticos na preparação das informações econômicas e financeiras reportadas aos investidores.

O cumprimento dessas exigências coloca a organização empresarial em conformidade com as regulações internacionais e nacionais, gerando eficiência e resultados positivos.

Essa postura possibilita um eficiente e real compliance tributário e gera um comportamento empresarial socialmente solidário e garantidor de um desenvolvimento econômico, humano e social.

Entretanto, vimos também que há muito o ser trabalhado nessa seara, já que ainda há resistência cultural ao pagamento de tributos e o exercício das boas práticas.

Por isso, destacou-se que a adoção de práticas e medidas voltadas à boa governança e ao *compliance* vai ao encontro do novo espírito de nossa sociedade.

Vislumbrou-se, assim, que a cooperação entre os agentes econômicos, ente fiscal e contribuintes na busca de sistema tributário coerente e justo terá como consequência uma exação mais justa e a economia de custos para o Estado e para os cidadãos.

Desta forma, a implementação de condutas empresariais éticas e o efetivo cumprimento das leis, especialmente as tributárias, dependem de uma real conscientização social de que deverá haver um esforço real para alterar padrões culturais arraigados em nossos costumes que dificultam a implementação daqueles objetivos.

Nesse sentido, a atividade empresarial possui extrema importância gerando reflexos imediatos na coletividade, concentrando prestação de serviço, fornecimento de bens, geração de empregos, coleta de dinheiro para o Estado por meio da arrecadação fiscal e auxilia na constante e crescente interligação da economia de mercado, gerando um objetivo útil, não somente para os sujeitos diretamente envolvidos, como também para toda a sociedade.

Por fim, será a mudança comportamental do Estado Fiscal e dos contribuintes que viabilizará a busca de um sistema tributário justo, a diminuição do *non compliance* e da evasão fiscal, o cumprimento da função social daqueles que exercem atividade de empresa e o consequente desenvolvimento econômico, social e humano.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Compliance e a implementação de deveres instrumentais. *In:* DIAS, Karen Jureidini. BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reutters, 2018.

ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. *Incentivos fiscais e extrafiscalidade:* intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os Estados. Dissertação (Mestrado em Direito). Recife, Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2010.

ALMEIDA, Maria da Conceição de. Cumplicidade, complexidade, (com)paixão. *In:* CARVALHO, Edgard de Assis; Conceição, ALMEIDA, Maria da Conceição de; Fiedler-Ferrara; COELHO, Nelly Novaes; MORIN, Edgar. *Ética, solidariedade e complexidade*. São Paulo: Palas Athena, 1998.

ALTOÉ, Adailton. *Islã e os muçulmanos.* Petrópolis: Vozes, 1989.

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEN, Jonathan (1998). Tax Compliance. *Journal of Economics Liberature* 36(2).

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. *In:* MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de direito administrativo*: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012.

ARANGUREN JLL. *Ética*. 5ª ed. Madri: Seleta; 1972.

ARISTÓTELES. *A ética de Nicômaco*. Tradução de Cássio M. Fonseca. 2ª ed. v. 33. São Paulo: Atena, 1944.

ARRIAL, Luciana Roso; CALLONI, Humberto. Concepções de ética e de solidariedade*:* anúncios de uma epistemologia da complexidade para a educação ambiental. *Revista Eletrônica do Mestrado em Educação Ambiental*. v. 32, v. 2, p. 129-142, jul/dez. 2015.

ASENSIO, Rafael Jiménez. *Como Prevenir la Corrupción:* Integridade y transparencia. Madrid: Catarata, 2017.

BALERA, Wagner. Princípios Norteadores do Direito Previdenciário. *Revista da Previdência Social*. São Paulo: LTr, n. 82, 1987.

BARCELOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas púbicas. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n.15, 2007.

BARALDI, P. **Gerenciamento de riscos empresariais:** a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BAUMAN, Z. *Vida líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 2007.

BECHARA, Fábio Ramazzini; BUENO, Samara Schuch. Programas de Compliance: Compartilhamento de informações entre investigação privada e oficial. *In*: NOHARA, Irene Patrícia. PEREIRA, Flávio de Leão Bastos. *Governança, Compliance e Cidadania*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BELTRAN, Ari Possidonio. *Direito do trabalho e direitos fundamentais.* São Paulo: LTr, 2002.

BERGAMINI JÚNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: BNDES**, v. 12, n. 24 , p. 149-188, dez., 2005.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento:* uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BIFANO, Elidie Palma. Governança Tributária na Ótica da Governança Jurídica. *In: Anais do II Congresso Brasileiro de Governança Tributária*: diminuição dos riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial. Curitiba, Editora Blanche, 2014.

BIFANO, Elidie Palma. A importância do compliance tributário na administração dos negócios. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva. MARTINS, Rogerio Vidal Granda da Silva (org.). *Compliance no Direito Tributário*. 7 vol. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

BINDILATTI, Sérgio Fabrício de Lima. *Políticas públicas de segurança e o desenvolvimento econômico frente à implantação das UPP's*. Dissertação (Mestrado em Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social), Curso de Direito da Universidade de Marília, Marília –SP, 2016.

BITTAR, Eduardo Carlos. *Curso de ética jurídica:* ética geral e profissional. 2ª ed. São Paulo, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Estado, governo e sociedade*. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos.* Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, 2002, n. 63.

BORGES, Luiz Ferreira Xavier. SERRÃO, Carlos Fernando de Barros. Aspectos de Governança Corporativa Moderna no Brasil. *Revista do BNDES*, v.12, n.24. Rio de Janeiro, 2005.

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. *Ciências Sociais Unisinos*, vol. 54, núm. 1, 2018.

BRISOLA, A. K. da S.; BARACHO, H. U. A Estreita Relação entre Tributação e Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Multinacionais. *Revista Direito Tributário Atual, [S. l.]*, n. 49, p. 102–126, 2021.

BRUNKHORST, Hauke. *Solidarity – from civic friendship to a global legal Community.* Tradução para o inglês de Jeffrey Flynn. Massachusetts: MIT Press, 2005.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito Administrativo e Políticas Públicas.* São Paulo: Saraiva, 2002.

BUFFON, Marciano. *A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.* Tese de Doutorado em Direito. São Leopoldo, 2007. UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia* v. 38- n. 2: 555-579, 2010.

CACCIARI, Massimo; MARTINI, Carlo Maria. *Diálogo sobre a solidariedade.* Bauru, EDUSC, 2003.

CAGNIN, F.; Oliveira, M. C. de; ASSUMPÇÃO, M. R. P. *A gestão de risco inserida no sistema de gestão da qualidade*. In: XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção – "Perspectivas globais para a Engenharia de Produção" –, Fortaleza, 13 a 16 out., 2015. Disponível em: http//:www.iso.org/tc176/sc02/public. Acesso em: 07 ago. 2019.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, v. 20, p. 193-234, jul/dez. 2016.

CALVEZ, Jean – Yves; PERRIN, Jacques. *Igreja e Sociedade econômica* – Ensino Social dos Papas de Leão XIII a Pio XII (1878 – 1958). Porto: Editora Tavares Martins, 1960.

CÂMARA, Delano Carneiro da Cunha. *Tributação como instrumento de regulação socioeconômica para a promoção do desenvolvimento nacional*. Tese de Doutorado em Direito. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2019.

CAPRA, Fritjof. *A teia da vida*: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. São Paulo: Editora Cultrix, 1996.

CARDONE, Marly A. *Previdência, assistência, saúde:* o não trabalho na Constituição de 1988. São Paulo: LTr, 1990.

CARDOSO, Alenilton da Silva. *Princípio da Solidariedade:* O paradigma ético do Direito Contemporâneo. Ed. Ixtlan. São Paulo, 2013.

CARIOCA, Karla Jeanny Falcão. DE LUCA, Márcia Martins Mendes. PONTE, Vera Maria Rodrigues. Implementação da Lei Sarbanes-Oxley e seus impactos nos controles internos e nas práticas de governança corporativa: Um estudo na Companhia Energética do Ceará-Coelce. *Revista Universo Contábil.* v.6, n.4. Blumenau, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHAES, Andréia R. Schneider Nunes. MENDONÇA, Diego Garcia. Compliance enquanto procedimento para resolução de conflitos de interesses nas corporações. *In:* NOHARA, Irene Patrícia. PEREIRA, Flávio de Leão Bastos. *Governança, Compliance e Cidadania*. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 9. ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina. 2004.

CASALTA NABAIS, José. *Estudos de Direito Fiscal:* por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. O compliance tributário na perspectiva das Ciências Comportamentais: tax morale e redução da não conformidade. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva. MARTINS, Rogerio Vidal Granda da Silva (org.). *Compliance no Direito Tributário*. 7 vol. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CASTRO, Matheus Felipe de. *Capitalismo coletivo ideal:* o Estado e o Projeto Político de Desenvolvimento Nacionalna Constituição de 1988. 2009. Tese (Doutorado em Estado, Direito e Sociedade) – Universidade Federal deSanta Catarina, Florianópolis, 2009

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 1*: direito de empresa. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Nelly Novaes. Ternura, compaixão e solidariedade. *In:* CARVALHO, Edgard de Assis; Conceição, ALMEIDA, Maria da Conceição de; Fiedler-Ferrara; COELHO, Nelly Novaes; MORIN, Edgar (org.). *Ética, solidariedade e complexidade*. São Paulo: Palas Athena, 1998.

COMPARATO, F. K. *Ética*: direito, moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CORTINA, A. *O fazer ético*. São Paulo: Moderna, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária* – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA-CORRÊA, André L. Compliance em Direito Tributário. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva. MARTINS, Rogerio Vidal Granda da Silva (org.) *Compliance no Direito Tributário*. 7 vol. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

COSTA, Edwaldo. FEREZIN, Nataly Bueno. ESG (Envioronmental, Social and Corporate Governance) e a comunicação: o tripé da sustentabilidade aplicado às organizações globalizadas. *Revsta Alterior.* Ano 11. Vol.02. 24 ed. São Paulo, 2021.

COTRIN G. *Fundamentos da filosofia:* história e grandes temas. São Paulo: Saraiva; 1998.

COULANGES, Fustel. *A Cidade Antiga.* Trad. Fernando de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

CUBELLES, SC. *Compendio de ética filosófica e historia de la ética*. Valência: Edicep; 2002.

CUNHA, Bruno Santos. O princípio da eficiência e o direito fundamental à boa administração. In: MARRARA, Thiago (org.). *Princípios de direito administrativo*: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012.

D'ÁVILA, M. Z. O.; MARTINS M. A. **Conceitos e técnicas de controles internos nas organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho:* obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores. 18 ed. São Paulo: LTr, 2019.

DIAS, S. V. S. dos. **Auditoria de processos organizacionais:** teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas, 2006.

DIAS, Karen Jureidini. SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. O Compliance e o Exercício da Fiscalização Tributária. *In:* CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, vs. 2-4, 1998.

DHAMI, Sanjit. AL-NOWAIHI, Ali (2010). Optimal taxation in the presence of tax evasion: expected utility versus propesct theory. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 75 (2).

DOWBOR, L.; IANNI, O. RESENDE, P. E. A. (Org.) *Desafios da globalização***.** – 4ª edição – Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo*. São Paulo: Autonomia Literária, 2017.

DUGUIT, Léon. *Fundamentos do Direito.* Campinas: LZN Editora, 2003.

DURKHEIM, Êmile. *Da divisão do trabalho social*. Trad. de Carlos Brandão, 2 ed.: São Paulo: Martins Fontes, 1999. (Coleção Tópicos).

DUTRA, Roberta de Amorin. GARBIN, Leonardo Rodrigues. Compliance Tributário – um panorama do tema no Brasil. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva. MARTINS, Rogerio Vidal Granda da Silva (org.) *Compliance no Direito Tributário*. 7 vol. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

ELKINGTON, J. *Canibais com garfo e faca***.** São Paulo: MAKRON Books Ltda, 2001.

ENGELMANN, Wilson. NASCIMENTO, Hérica Cristina Paes. O desenvolvimento dos direitos humanos nas empresas por meio do ESG como froma de qualificar as relações de trabalho. *Revista da Escola Judicial do TRT4.* v.3, n.6. Porto Alegre, 2021.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder:* formação do patronato político brasileiro. V2. 10 ed. São Paulo: Globo, 2000.

FARIAS, José Fernando de Castro. *A origem do direito de solidariedade.* Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. Exclusão social e pobreza nas interfaces entre o direito econômico do desenvolvimento e o direito humano ao desenvolvimento. *In:* SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; SANCHES, Samyra Naspolini; COUTO, Monica Bonetti (org.). *Direito e desenvolvimento no brasil do século XXI*: desenvolvimento nas ciências sociais: o estado das artes: livro 1. Brasília: Ipea, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Estudos de Filosofia do Direito.* 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Manoel Gonçalves Filho. *Democracia Possível.* São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA, Hamanda Rafaela Leite. A extrafiscalidade tributária como forma de intervenção do Estado no domínio econômico. In: *XX Congresso Nacional do CONPEDI*, 20, 2011, Vitória.

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. Função Social e Função Ética da Empresa. *Argumentum* – Revista de Direito n.4. Marília, 2004.

FERREIRA, Roberto do Nascimento. SANTOS, Antônio Carlos. LOPES, Ana Lucia Miranda. NAZARETH, Luís Gustavo Camarano. FONSECA, Reinaldo Aparecida. Governança corporativa, eficiência, produtividade e desempenho. *Revista de Administração do Makenzie.* v.14, n.4. São Paulo, 2013.

FERRER, JJ. ÁVAREZ, JC. *Para fundamentar a bioética*: teorias e paradigmas teóricos na bioética contemporânea. São Paulo: Loyola; 2005.

FORTES, Arthur. *Legislação tributária*: um comparativo entre os regimes tributários Simples Nacional e Lucro Presumido em empresas privadas prestadoras de serviços. Centro Universitário de Brasília – UniCEUB – Brasília, 2018.

GALBRAITH, John Kenneth. *A sociedade justa:* uma perspectiva humana. Tradução de Ivo Korytowsk. Rio de Janeiro: Campos, 1996.

GATTO, Lícia; CALAFANGE, Péricles Luiz Pimentel; ANJOS, Maria Lúcia Curvelo dos. *Crescimento econômico e desenvolvimento social.* UFAL, Universidade Federal de Alagoas, FAL, Faculdade de Alagoas, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. *In:* GRECO, Marco Aurelio. GODOI, Marciano Seabra (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Orlando. *Obrigações.* 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. *A armadilha da dívida*: como a dívida pública interna impede o desenvolvimento econômico e aumenta a desigualdade social. São Paulo: Editora Perseu Abramo, 2002.

GOULART, Marcelo Pedroso. *Elementos para uma Teoria Geral do Ministério Público.* Belo Horizonte: Arraes, 2013.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*. 10 ed. Malheiros. São Paulo. 2005.

GRAU, Eros Roberto**.** *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRAU. Eros Roberto. *In: Comentarios à Constituição do Brasil.* Coord. CANOTILHO, J. J. Gomes. MENDES, Gilmar Ferreira. SARLET, Ingo Wolfgang. STRECK, Lênio Luiz. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In*: GRECO, Marco Aurelio. GODOI, Marciano Seabra (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, p. 141-167, 2005.

HAYEK, Friedrich A. *O caminho da servidão.* São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Leandro Stok; Francisco M.B. Cejas [Trad.] 1. ed. Rosario: Nova Tesis, 2004.

HIRSCH, Joachim. *Teoria Materialista do Estado.* São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. Raízes do Brasil. *In:* SANTIAGO, Silviano (coord.). *Intérpretes do Brasil*. 2ed. Rio de Janeiro: Nova Aguiar, 2002.

HOLANDA, Marcus Mauricius. *Análise constitucional do acesso ao trabalho digno, como instrumento do desenvolvimento econômico e social*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

HOUAISS, A. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva; 2001.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Governança corporativa em empresas de controle familiar*: casos de destaque no Brasil. São Paulo: Saint Paul, 2006.

JACOB, Lilian Ramos. *Incentivos fiscais à inovação*: uma abordagem da extrafiscalidade como instrumento de desenvolvimento socioeconômico nacional. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, a. 30, v. 30, p. 213-233, 1998.

KIRCHHOF, Paul. A ética da Justiça Fiscal. Tradução Pedro Adamy. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 44, São Paulo: IBDT, 2020.

KLEIN, Vinícius; CASTRO, Eduardo. Ordem econômica constitucional, tributação e função social da empresa: a exigência de quitação de tributos como requisito para deferimento da recuperação judicial. *Revista de Direito Brasileira*, [S.l.], v. 23, n. 9, p. 410-424, fev. 2020.

KLIKSBERG, Bernardo. *Repensando o Estado para o desenvolvimento social:* superando dogmas e convencionalismos. Tradutor: Joaquim Ozório Pires da Silva. Título original: Repensando el Estado para el desarrollo social: Mas Allá de Dogmas y Convencionalismos Bernardo Kliksberg. Cortez Editora. São Paulo-SP, 1988.

KORTE, G. *Iniciação à ética*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira; 1999.

LALANDE, A. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. São Paulo: Martins Fontes; 1999.

LAMPREIA, Luiz Felipe. Relatório brasileiro sobre desenvolvimento social. *SciELO. Scientific Electronic Library Online*. Estudos Avançados [online]. 1995, v. 9, n. 24, p. 9-74.

LAMY, E. (Org.). *Compliance: aspectos polêmicos e atuais*. Belo Horizonte: Editora Letramento/Casa do Direito, 2018

LAVIGNE, Cristina Olaya; RODRIGUEZ, Ana Luísa Sánches; *Introducción. Compliance. Guía Práctica de Indentificación, Análisis y Evaluación de Riesgos*. Pamplona: Aranzadi, 2017.

LAZARI, Rafael José Nadim de. *Reserva do possível e mínimo existencial*: a pretensão de eficácia da norma constitucional em face da realidade. Curitiba: Juruá, 2012.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos:* entre a legalidade, liberdade e solidariedade. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2009.

LODI, João Bosco. *Governança corporativa*: o governo da empresa e o conselho de administração. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MACEDO, Marcelo José Luís de. *Sobreposição de obrigações acessórias:* uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais. São Paulo: PUC-SP, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* São Paulo: Malheiros, 1997.

MARCHIORI, M. *Cultura e comunicação organizacional***.** São Caetano do Sul, SP:Difusão Editora, 2006.

MARIOTTI, Humberto. *As paixões do ego:* complexidade, política e solidariedade. São Paulo: Palas Antenas, 2000.

MARINS, James [Coord.]. *Tributação e política.* Curitiba: Juruá, 2005.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A Seguridade Social na Constituição Federal.* São Paulo: LTr, 1989.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Princípios de Direito Previdenciario.* São Paulo: LTr, 1982.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Contribuição no interesse das categorias econômicas profissionais – Regime jurídico tributário que não comporta desonerações – Diferença entre interesse público e interesse das categorias econômicas ou profissionais – *Opinião legal Revista Dialética Tributário* n. 149, São Paulo: RDDT, 2008.

MARTINS, Ives Granda da Silva. *Teoria a Imposição Tributária.* São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do compliance tributário. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva; MARTINS, Rogerio Vidal Granda da Silva (org.). *Compliance no Direito Tributário*. 7 vol. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARX, Karl. *O capital*: crítica da economia política. Tradução de Regis Barbosa e Fávio R. Kothe. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 6. ed. Atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo.* 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Novos aspectos da função social da propriedade no direito público. *In: Doutrinas Essenciais Direito Constitucional*. CLEVE, Clemerson Merlim; BARROSO, Luís Roberto (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, Vol. VI, 2011.

MESSA, Ana Flávia. *Direito tributário e financeiro*. 7. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

MIRANDA, Jorge. Constituição e Democracia. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro,* n.65, 2017.

MONTORO, André Franco. *Introdução a Ciência do Direito.* 2 ed. São Paulo: RT, 1999.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. *In:* SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado*. 1 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MORAES, M. C. B. de. Princípios Constitucionais. *In:* PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. (Org.). *Os princípios na Constituição de* 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MORIN, Edgar. *A ética do sujeito responsável*. *In:* CARVALHO, Edgard de Assis; Conceição, ALMEIDA, Maria da Conceição de; Fiedler-Ferrara; COELHO, Nelly Novaes;

MORIN, Edgar. *O Método IV*: as ideias: habitat, vida, costumes, organização. 4. ed. Tradução de Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina, 2005a.

MORIN, Edgar. *O Método VI:* ética**.** 2. ed. Tradução de Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Porto Alegre: Sulina, 2005b.

MORIN, Edgar. *O Método II*: a vida da vida. Trad. Marina Lobo. 2. ed. Porto Alegre: Sulina, 2002.

MORIN, Edgar (org.). Ética, solidariedade e complexidade. São Paulo: Palas Athena, 1998.

MOSER, Alvino; LAURO, José; SANTANA, Juliana. Ética e Solidariedade: Uma Lição da Pandemia**.** *Griot: Revista de Filosofia, Amargosa* - BA, v. 21, n. 3, p. 283-297, outubro, 2021.

MOTTA, Nair de Souza. *Ética e vida profissional.* Rio de Janeiro: Âmbito Cultural, 1984.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p. 153-181, out./ dez. 2007.

NABAIS, *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In:* GRECO, Marco Aurelio. GODOI, Marciano Seabra (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional.* 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NEDER, Marcos Vinicius. CRUZ, Alessandro. A investigação de compliance e o processo administrativo fiscal. *In:* DIAS, Karen Jureidini. BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reutters, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson. *Constituição Federal Comentada*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

NICOLESCU B, et al. *Educação e transdisciplinaridade*. São Paulo: UNESCO, USP/Escola do Futuro, CESP, 2000.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Ética tributária e cidadania fiscal.* Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/286p/etica-tributaria-e-cidadania-fiscal-roberto wagner-lima-nogueiraelaborado- em-082002. Acesso em: março 2023.

OLIVEIRA, Lourival José de; SANTOS, Altair Cesar Ramos dos; BREDA, Francyni Shiavon; SANTAROSA, Lina Andrea. Função Social e Responsabilidade Social da Empresa nas relações de trabalho no Brasil. *Artigo apresentado na IX ENINCE, publicado nos Anais.*

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Governança Pública e Parcerias do Estado: A relevância dos acordos administrativos para nova Gestão Pública. *Revista Eletrônica sobre a reforma do Estado.* n. 23. Salvador, 2010

OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de; HOLANDA, Marcus Mauricius; MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de Araújo e. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento sócioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. *Revista Videre, [S. l.]*, v. 10, n. 19, p. 121-134, 2018.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; JACOB, Marcela Moura Castro. Governança Corporativa X Planejamento Tributário: uma análise dos benefícios fiscais da Apple na Irlanda. *Revista Meritum*. v. 14, n. 2. Belo Horizonte, 2019.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROCHA, Guilherme Aparecido da; ALONSO, Amaly Pinha. A governança corporativa como mecanismo de aprimoramento da gestão pública e privada. *Revista da Faculdade de Direito* – Universidade São Judas Tadeu. n. 10, 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Planejamento Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47. São Paulo: IBDT, 2021.

PAYÂO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 11, n. 3, p. 276-310, dez. 2016.

PAYÂO, Jordana Viana; SANTIAGO, Mariana. A função social e solidária da empresa no âmbito das relações de trabalho. *Revista NOMOS* – Programa de Pós-Graduação – UFC. Fortaleza, v.36. n.2. jul/dez de 2016, p. 242-260.

PARKER, Christine. NIELSEN, Vibeke Lehmann. *Compliance:* 14 questions. Regulatory Theory. Foundations and applications. ANU Press, 2017.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *O conceito histórico de desenvolvimento econômico.* Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas - FGV-EESP. Dezembro de 2006.

PEREZ FILHO, Augusto Martinez. *O compliance na Administração Pública:* Combate à corrupção e efetivação do direito a boa administração. Leme/SP: JH Mizuno, 2019.

PETTER, Lafayete Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica* – o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

POMPEU, Renato. *Globalização e Justiça Social*: João Scortecci Editora, 1997.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito.* 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. *In:* TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas: uma questão orçamentária. *In: Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. Coord.: José Mauricio Conti e Fernando F. Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-39, 2015.
REINERT, F. R.; MOURA, R. da S.; HENKELS, C. Estudo dos impactos da ISSO 9001/2015 nos sistemas de gestão da qualidade de médias e grandes empresas do Vale do Itajaí: proposição de uma ferramenta. In: *XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção – "A Engenharia de Produção e as novas tecnologias produtivas: indústria 4.0, manufatura aditiva e outras abordagens avançadas de produção"* –, Joinville, 10 a 13 out., 2015. Disponível em: http//:www.iso.org/tc176/sc02/public. Acesso em: 07 ago. 2019.

RITOV, Ilana; BARON, Jonathan. Reluctance to vaccinate: omission bias and ambiguity. *Journal of Behavioral Decision Making*, 3, 1990.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O tributo e suas finalidades. *In:* MARTINS, Ives Granda da Silva. *et al*. *O tributo*: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RORTY, Richard. *Who are we? Moral Universalism and Economic Triage*. Diogenes. 44:173, spring 1996, p. 5-15.

RORTY, Richard. *Contingência, ironia e solidariedade*. Lisboa: Presença, 1994.

RORTY, Richard. *Contigence, Ironie & Solidarité*. Paris: Armand Colin, 1989.

ROSANVALLON, Pierre. *A crise do Estado-Providência*. Trad. por Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia; Brasília: UFG; UnB, 1997

SÁ, Antônio Lopes. *Etica Profissional.* 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SALAMA, Bruno Meyerhof. Sete enigmas do desenvolvimento em Douglas North. *In:* DIMOULIS, Dimitri; VIEIRA, Oscar Vilhena (coord.). *Estado de direito e o desafio do desenvolvimento.* São Paulo: Saraiva, 2011.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica.* 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SALVADOR, Ana Carolina Garcia; CUNHA Carlos Renato da. A tributação extrafiscal como instrumento de desenvolvimento econômico. *Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania* – IDCC, Londrina, v. 4, n. 2, p 109-122, dez, 2019.

SÁNCHES VÁSQUEZ, Adolfo. *Ética.* João Dell'Anna [Trad.]. 31.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça fiscal.* Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANSON, Carla Campos Moreira. A íntima relação entre compliance e atividade jurídica. *In:* CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) *Compliance no Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

SANDRONI, Paulo. *Novo Dicionário de Economia*. São Paulo: Editora Best Seller, 1994.

SANTIAGO, Mariana Ribeiro. ROCHA, Alceu Teixeira. Desenvolvimento e ética: uma convergência necessária. *Revista Jurídica da Presidência*. v. 21. n. 125. Brasília, Out.2019/ Jan. 2020. p. 644-667.

SANTIAGO, Mariana Ribeiro; MEDEIROS, Elisângela Aparecida. Função Social e Solidária da Empresa: Impactos na Liberdade Econômica Versus Benefícios no Desenvolvimento Nacional. *Revista Jurídica*. Vol. 2. n. 47, Curitiba, 2017. p. 99-122.

SANTIAGO, Mariana Ribeiro; CAMPELLO, Livia Gaigher Bósio. Função social e solidária da empresa na dinâmica da sociedade de consumo. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 1, p. 119-143, abr. 2016.

SANTOS, Milton. *Por uma outra globalização***:** do pensamento único à consciência universal. - 4ª edição - Rio de Janeiro: Record, 2000.

SANTOS, Enoque Ribeiro dos. *A função social do contrato, a solidariedade e o pilar da modernidade nas relações de trabalho:* de acordo com o novo código civil brasileiro. São Paulo: LTr, 2003.

SANTIN, Silvino. *Educação Física*: ética, estética e saúde. Porto Alegre: EST, 1995.

SARAK, Denis. Tributação e desenvolvimento. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, Vol. 14, Nº. 19, 2010, p. 253-268.

SCHOUREI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade.* Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SERAFIM, Elisio; QUELHAS, Osvaldo Luiz Gonçalves; ALLEDI, Cid. Histórico e fundamentos da governança corporativa: contribuições para a sustentabilidade das organizações. *Anais do VI Congresso Nacional de Excelência em Gestão*. Niterói, 2010.

SEVEGNANI, Joacir. A solidariedade social como fundamento da tributação. *Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí (SC), v. 14, n. 3, p. 99-122, 2009.
SIFFERT, Nelson. Governança Corporativa: Padrões Internacionais e Evidências Empíricas no Brasil nos Anos 90**.** *Revista do BNDES*, v. 9. Rio de Janeiro, 1998.

SILVA, Daniel Cavalcante. A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil. *Prismas*: Dir. Pol. Pub e Mundial, Brasília, v. 4, n. I, p. 98-122, jan/jul. 2007.

SILVA, Karina Lima. OLIVEIRA, Marcelle Colares. MENDES, Marcia Martins. ARAÚJO, Osório Cavalcante. A implementação dos controles internos e do comitê de auditoria segunda a lei SOX: o Caso Petrobras. *Revista de Contabilidade Vista e Revista*. v.20, n.3. Belo Horizonte, 2009.

SILVEIRA, Denis Coutinho. *Os Sentidos da Justiça em Aristóteles.* Porto Alegre:Edipucrs, 2001.

SKORUPSKI, J. Ética. *In:* Tsui-James EP, Nicholas B. (organizadores). *Compendio de filosofia*. São Paulo: Loyola, 2002.

SONZA, Igor Bernardi. KLOECKNER, Gilberto de Oliveira. A Governança Corporativa Influencia a Eficiência das Empresas Brasileiras? *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo.* n.25. n.65. São Paulo, 2014

SOROKIN. *Sociedade, Cultura e Personalidade*: sua estrutura e sua dinâmica. v. 1. Porto Alegre: Editora Globo, 1968.

SOROKIN, Pitirim A. *Teorias Sociológicas Contemporâneas.* Buenos Aires: Editora Depalma, 1951.

SOUZA, Nali de Jesus de. *Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Atlas; 6ª edição, 2011.

SOUZA NETTO, José Laurindo de; GARCEL, Adriane; GUILHERME, Gustavo Calixto. A regulação constitucional da tributação e da ordem econômica: a função social da empresa e da gestão no desenvolvimento da sociedade. *Revista Juridica*, [S.l.], v. 2, n. 69, p. 292 - 314, jun. 2022.

STONE, IF. *O julgamento de Sócrates*. Henriques Britto. São Paulo: Companhia das Letras; 2005.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Previdência e Assistência Social*: Legitimação e Fundamentação Constitucional Brasileira. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

TAKANO, Caio Augusto. *Deveres Instrumentais dos Contribuintes:* Fundamentos e Limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado y de los contribuyentes:* besteuerungs moral und steuern moral. Pedro M. Herrera Molina [Trad.]. Madrid: Marcial Pond Ediciones Jurídicas, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributário. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.* v. III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. *In:* SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord]. *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

VALLS, AL. *O que é ética*. 8 a ed. São Paulo: Brasiliense, 1994.

VÁSQUEZ, AS. *Ética.* 14 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1993.

VEIGA, L. R. da. *A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa***:** um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e latino-europeu. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Rio Grande do Sul, 2006.

VIEIRA, Edson Trajano; SANTOS, Moacir José dos. Desenvolvimento econômico regional – uma revisão histórica e teórica. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, *[S. l.]*, v. 8, n. 2, 2012.

VITALIS, Aline. *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance:* desafios atuais de regulação e política tributária. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

WALD, Arnoldo. O empresário, a empresa e o Código Civil. *In:* FRANCIULLI, Domingos e al. (coord.). *O novo Código Civil*: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reale. São Paulo: LTR, p. 838-855, 2003.

WHITAKER, D. C. A.; BEZZON, L. A. C. *A cultura e o ecossistema**:*** reflexões a partir de um diálogo. Campinas, SP: Editora Alínea, 2006

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In:* GRECO, Marco Aurelio. GODOI, Marciano Seabra (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

ZANLUCHI, César Maurício; BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais. *ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 6* - 2006 – UNIMAR.