

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

MARIELY VIVIANI CACEREZ

**O PAPEL DO FISCO NA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: CONFORMIDADE
TRIBUTÁRIA**

MARÍLIA-SP

2024

MARIELY VIVIANI CACEREZ

**O PAPEL DO FISCO NA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: CONFORMIDADE
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito, área de concentração reflexões sobre empreendimentos econômicos, desenvolvimento e mudança social, da Universidade de Marília (UNIMAR) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da professora Dra. Marisa Rossignoli.

MARÍLIA-SP

2024

C265p Carcerez, Mariely Viviani
O papel do fisco na preservação da empresa:
conformidade tributária / Mariely Viviani Cacerez - Marília:
UNIMAR, 2024.
154f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos
Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social – Relações
Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) –
Universidade de Marília, Marília, 2024.

Orientação: Profa. Dra. Marisa Rossignoli

1. Conformidade Fiscal 2. Poder de Tributar
3. Preservação da Empresa I. Cacerez, Mariely Viviani

CDD – 342.233

MARIELY VIVIANI CACEREZ

**O PAPEL DO FISCO NA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: CONFORMIDADE
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito, área de concentração reflexões sobre empreendimentos econômicos, desenvolvimento e mudança social, da Universidade de Marília (UNIMAR) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado pela Banca Examinadora em: 26 / 03 / 2024

Professora Doutora Marisa Rossignoli (Orientadora)

Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro

Professor Doutor Dirceu Pereira Siqueira

MARÍLIA-SP

2024

Dedico este estudo aos pilares da minha vida, a Romildo Cacerez Belorti, insigne empresário e pai, cuja dedicação se revelaram fontes de profunda admiração a cada palavra por mim vertida neste texto; a Helena Bento Cacerez, mãe e avó zelosa, cuja ternura e sabedoria foram o porto seguro em meus momentos de turbulência, e minha filha Jady Isabella de Cacerez Moreira, cuja existência constitui o epicentro de caótica alegria ao meu dia a dia, representando a essência mais pura de felicidade.

AGRADECIMENTOS

Algumas pessoas precisam de uma rede de apoio para que um sonho se realize!

Em primazia, expresso minha gratidão a Jesus, o alicerce espiritual, que sustenta meus trajetos com folego diário de vida.

Agradeço aos meus pais, Romildo Cacerez Belorti e Helena Bento Cacerez, por me proporcionarem voos com a certeza de que há um lugar seguro para o pouso. Obrigada pai, obrigada mãe, pelo apoio incondicional, sem o qual não teria vivenciado a experiência de concretizar o presente propósito.

Agradeço a minha filha, Jady Isabella de Cacerez Moreira, pelo encorajamento e amor entregue nos momentos de exaustão, pela vibração nas pequenas realizações e compreensão pelos momentos em que estive ausente.

Agradeço aos parceiros de trabalho pela compreensão por minha distância nos trabalhos e concessão de prazos maiores, em especial a Milton Olizaroski, Martins & David Advocacia, Valdir Cezar Milani.

Durante esta jornada, fui afortunada com novos amigos, os quais tornaram o processo leve e divertido. Agradeço os colegas de turma pela convivência em sala, almoços, *happy hours*, churrascos, pelas caronas, hospedagem, dentre tantos outros. Aos professores pelo conhecimento compartilhado.

Agradeço, em especial, Samuel Pedro Custódio Oliveira, amigo querido que o programa de mestrado trouxe, pelo suporte intelectual e material didático, os quais foram de fundamental importância para a conclusão desse trabalho.

Por fim, embora não menos relevante, manifesto minha gratidão à Professora Doutora Marisa Rossignoli, minha orientadora, por quem a admiração se intensificou a cada orientação, apoio, gesto de humanidade, experiência e sabedoria compartilhada, conforto e atenção dedicada. A Dra. Marisa Rossignoli, acima de tudo, revelou-se uma amiga que caminhou ao meu lado nesta etapa conclusiva.

RESUMO

A presente Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito pela Universidade de Marília, na Linha de pesquisa 1 – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais, área de concentração Reflexões sobre Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, desenvolveu um estudo sobre a interação entre o Fisco e a atividade empresarial no cenário brasileiro sob a ótica da preservação da empresa. A escolha do tema se justificou dado o crescente movimento do Estado Brasileiro para se adequar as diretrizes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), dentre as quais, as voltadas ao sistema tributário. Objetivou demonstrar que o sistema jurídico constitucional brasileiro, estabelece ao Fisco o poder-dever de viabilizar a preservação da atividade empresarial, o que não vem sendo cumprido ante a elevada carga tributária e complexidade sistêmica apresentadas na pesquisa. Como objetivos secundários, buscou-se demonstrar a relevância do compliance fiscal, e analisar se os programas de incentivo a conformidade constituem políticas fiscais eficientes de apoio à preservação da empresa. Para tanto, abordou-se inicialmente o conteúdo do princípio da preservação da empresa e o poder de tributar, para apresentar uma convergência teórica entre os institutos, com aplicação da análise microeconômica do direito. Posteriormente, apresentou o custo fiscal Brasil, um panorama dos tributos, dos diferentes regimes de tributação e das obrigações acessórias incidentes na atividade empresarial. Em um terceiro momento, expôs os elementos do compliance fiscal, importantes de serem aplicados tanto pelo Estado como pelas empresas, com apontamentos da simplificação pretendida pela emenda constitucional n. 132 de 2023, para apresentar as consequências advindas às empresas que não se mantêm em conformidade fiscal. Apresentou os subsistemas de incentivo à conformidade fiscal. O método aplicado foi o dedutivo, e os procedimentos de pesquisas utilizados foram a revisão bibliográfica e documental, com uma abordagem interdisciplinar entre elementos culturais, da Análise Miroeconômica do Direito (Ronald Coase) e da Teoria dos Sistemas Sociais (Niklas Luhmann) e o estudo do direito. Concluiu-se que os programas de conformidade fiscal não têm alcançado os fins pretendidos e precisam de adequação à realidade brasileira. Concluiu-se também que falhas dos programas se dão pelo fato de ofertarem como benefícios, a solução de deficiências do sistema tributário, que deveriam fazer parte da estrutura, dentre as quais se destaca, a simplificação, e que necessitarão de adequações com a reforma tributária. Por fim, que os elementos da Análise Microeconômica do Direito, voltada para os custos de transação e social de Ronald Coase, e a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, utilizados na pesquisa proporcionaram uma visão holística e multidimensional do direito.

Palavras-chave: Conformidade Fiscal; Incentivo; Poder de Tributar; Preservação da empresa.

ABSTRACT

A presente Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito pela Universidade de Marília, na Linha de pesquisa 1 – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais, área de concentração Reflexões sobre Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, desenvolveu um estudo sobre a interação entre o Fisco e a atividade empresarial no cenário brasileiro sob a ótica da preservação da empresa. A escolha do tema se justificou dado o crescente movimento do Estado Brasileiro para se adequar as diretrizes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), dentre as quais, as voltadas ao sistema tributário. Objetivou demonstrar que o sistema jurídico constitucional brasileiro, estabelece ao Fisco o poder-dever de viabilizar a preservação da atividade empresarial, o que não vem sendo cumprido ante a elevada carga tributária e complexidade sistêmica apresentadas na pesquisa. Como objetivos secundários, buscou-se demonstrar a relevância do compliance fiscal, e analisar se os programas de incentivo a conformidade constituem políticas fiscais eficientes de apoio à preservação da empresa. Para tanto, abordou-se inicialmente o conteúdo do princípio da preservação da empresa e o poder de tributar, para apresentar uma convergência teórica entre os institutos, com aplicação da análise microeconômica do direito. Posteriormente, apresentou o custo fiscal Brasil, um panorama dos tributos, dos diferentes regimes de tributação e das obrigações acessórias incidentes na atividade empresarial. Em um terceiro momento, expôs os elementos do compliance fiscal, importantes de serem aplicados tanto pelo Estado como pelas empresas, com apontamentos da simplificação pretendida pela emenda constitucional n. 132 de 2023, para apresentar as consequências advindas às empresas que não se mantêm em conformidade fiscal. Apresentou os subsistemas de incentivo à conformidade fiscal. The method applied was deductive, and the research procedures used were bibliographic and documentary review, with an interdisciplinary approach between cultural elements, the Microeconomic Analysis of Law (Ronald Coase) and the Theory of Social Systems (Niklas Luhmann) and the study of the law. It was concluded that tax compliance programs have not achieved their intended purposes and need to be adapted to the Brazilian reality. It was also concluded that program failures are due to the fact that they offer as benefits the solution to deficiencies in the tax system, which should be part of the structure, among which simplification stands out, and which will require adjustments with the tax reform. . Finally, the elements of the Microeconomic Analysis of Law, focused on Ronald Coase's transaction and social costs, and Niklas Luhmann's Systems Theory, used in the research provided a holistic and multidimensional view of law.

Keywords: Incentive; Power to Tax; Preservation of the company; Tax Compliance.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Contador A. C.:SEPED!!! Você está preparado?	76
Figura 2 - “O COBRADOR DE IMPOSTOS” PIETER BRUEGHEL, O NOVO	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária – Brasil –
2021/2022 Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes; Pontos percentuais do PIB 53

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AFRMM - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

BIT – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CADINE - Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

CBT - Código de Boas Práticas Tributárias

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

Confia - Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal

CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

CF/88 – Constituição Federal do Brasil [1988]

CGF - Cadastro Geral da Fazenda

CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal

CPRB - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

CSSL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTB – Carga Tributária Bruta

COTEPE - Comissão Técnica Permanente

CTN – Código Tributário Nacional

DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DCTFWEB - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIRF - Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

EC – Emenda Constitucional

ECD - Escrituração Contábil Digital

ECF - Escrituração Contábil Fiscal

EFD-ICMS/IPI – Escrituração Fiscal Digital Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação e Imposto de Produtos Industrializados.

EFD-Contribuições - Escrituração Fiscal Digital Contribuições

eSocial - Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas

EFD-Reinf - Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais

EPP – Empresas e de Pequeno Porte

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act (Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras)

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FGV – Fundação Getúlio Vargas

GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

ICMS-ST - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação regime de substituição tributária

ICMS DIFAL - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação regime de diferencial alíquota

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

INRFB – Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículo automotor

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IRPJ – Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre a Prestação de Serviços

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos

ITR – Imposto Territorial Rural

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

LC – Lei Complementar

MBC – Movimento Brasil Competitivo

MCF – Marco de Controle Fiscal

MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços

ME – Microempresas

MEI – Microempreendedor Individual

MVA – Margem de Valor Agregado

NCM - Nomenclatura Comum do MERCOSUL

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PGDAS - Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional

PGE - Programa Gerador de Escrituração

PIB – Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social (PIS)

PVA - Programa Validador e Assinador

RE – Recurso Especial

RCGSN - Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional

RPA - Regime Periódico de Apuração

RTS – Regime de Tributação Simplificada

SDBB - Subnational Doing Business in Brazil

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SECRET - Sistema de Controle dos Regimes Especiais de Tributação

SINIEF - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico – Fiscais

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

ST – Sanções Tributárias

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCI - Tax Complexity Index (índice de complexidade tributária)

TEC – Tarifa Externa Comum

TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1. A INTERSEÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA E O PODER DE TRIBUTAR	18
1.1 PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: DEFINIÇÃO, CONTEÚDO E NORMAS CONSTITUCIONAIS	19
1.2 PODER DE TRIBUTAR: DEFINIÇÃO, CONTEÚDO, LIMITAÇÕES E NORMAS CONSTITUCIONAIS, ATUALIZADAS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023	28
1.3 CONVERGÊNCIA TEÓRICA ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UM DIÁLOGO ENTRE DIREITO E ECONOMIA.....	37
2. O CUSTO FISCAL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS.....	50
2.1 A CARGA TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL NO BRASIL.....	53
2.1.1 Aspectos gerais da tributação das empresas: tributos incidentes, base de cálculo, alíquotas, regimes de tributação	55
2.1.2 Regime do Simples Nacional	67
2.2 O CUSTO FISCAL DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	70
3. COMPLIANCE FISCAL EMPRESARIAL.....	81
3.1 COMPLIANCE FISCAL SOB A ÓTICA DO ESTADO	83
3.1.1 Compliance Fiscal e a Emenda Constitucional n. 132 de 2023	86
3.2 COMPLIANCE FISCAL SOB A ÓTICA DA EMPRESA.....	88
3.2.1 Planejamento Tributário.....	89
3.2.2 Gestão Fiscal das Obrigações Acessórias	95
3.3 O IMPACTO DA NÃO CONFORMIDADE FISCAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS.....	97
4. ABORDAGENS FISCAIS NA PRESERVAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL BRASILEIRA: SUBSISTEMAS SOCIAIS JURÍDICOS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE FISCAL	105
4.1 ESPÉCIES DE SUBSISTEMAS SOCIAIS JURÍDICOS BRASILEIROS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE FISCAL	108

4.1.1 Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal - Confia	109
4.1.2 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Contribuinte Arretado – Estado do Alagoas.....	112
4.1.3 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Pai d'Égua – Estado do Ceará.....	114
4.1.4 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Receita 30 – Estado do Rio Grande do Sul	118
4.1.5 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Nos Conformes – Estado de São Paulo	121
4.2 BASE SOCIOLOGICA-SISTÊMICA DOS PROGRAMAS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DE NIKLAS LUHMANN.....	124
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	131
REFERÊNCIAS	135

INTRODUÇÃO

A atividade empresarial é de suma importância para uma economia sólida. Entidades empresariais que gozam de saúde financeira contribuem para o Produto Interno Bruto (PIB), fomentam a inovação e estimulam a competitividade no âmbito global. Esses aspectos são vitais para o fortalecimento da economia na medida que propiciam um cenário favorável ao investimento e ao desenvolvimento tecnológico sustentável.

No entanto, a repercussão da atividade empresarial vai além da sua contribuição direta à economia; estende-se ao domínio fiscal, onde a atividade empresarial constitui significativa base de arrecadação de tributos. Tanto que o primeiro encargo fiscal incidente no Brasil, foi sobre uma atividade econômica, a indústria extrativa, na exploração do pau-brasil. Com a vinda da família real de Portugal, posterior independência do Brasil Colônia, a evolução da concepção de Estado e a promulgação das Cartas Constitucionais, os tributos no país passaram a ter uma estrutura sistêmica.

O sistema tributário atual contempla a incidência sobre o lucro e a renda corporativa, patrimônio, consumo da produção empresarial, bem como, sobre a folha, receita e faturamento, o que constituem parcela substancial da receita do Estado. Esta arrecadação é crucial para que o governo possa financiar sua própria estrutura administrativa e áreas como saúde, educação, infraestrutura e segurança. Uma base tributária estável permite ao Estado planejar e implementar políticas públicas de longo prazo, essenciais para o bem-estar social e o desenvolvimento sustentável.

A falência ou o declínio substancial da atividade empresarial afetam negativamente a arrecadação de tributos, pressionando as finanças públicas e levando a redução de recursos financeiros necessários para fazer jus aos serviços públicos oferecidos à população, devido à contração da base econômica e de arrecadação.

A elevada carga tributária, aliada à complexidade do sistema tributário, pode representar um desafio para a vitalidade da atividade empresarial. A dificuldade de compreensão das obrigações fiscais, aliada à frequente alteração da legislação, exige que as empresas destinem recursos consideráveis para a gestão tributária. Este cenário pode levar a erros de declaração ou ao não cumprimento de obrigações acessórias, resultando em penalidades, multas e juros que podem comprometer a saúde financeira da empresa.

Destarte, objetiva desenvolver um estudo dedicado a interação entre o Fisco e as empresas no cenário brasileiro. Para tanto, pretende-se percorrer caminhos específicos com fulcro a fundamentar que o sistema jurídico constitucional brasileiro, ao estabelecer ao Fisco o

dever de angariar recursos para o Estado, reflexivamente, atribui o poder-dever de viabilizar a preservação da atividade empresarial – principal fonte do Estado Fiscal Brasileiro. E, demonstrar que este dever não vem sendo cumprido pelo sistema fiscal brasileiro, por meio da apresentação de sua alta carga tributária e complexidade sistêmica.

Neste contexto, almeja demonstrar a relevância da implementação de medidas direcionadas ao compliance fiscal no âmbito empresarial, e, por fim, investigar se os Subsistemas Jurídicos de Incentivo à Conformidade Fiscal, inspirados nas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e na experiência internacional de administrações tributárias, que vêm surgindo no país, constituem políticas fiscais eficientes de promoção a conformidade fiscal.

Assim, utilizando o método dedutivo como abordagem, a presente dissertação iniciará, a partir de premissas gerais a respeito da interação entre princípio da preservação da empresa e o poder de tributar, sob uma perspectiva constitucional, para então adentrar na legislação infraconstitucional e nas interpretações jurisprudenciais e doutrinárias pertinentes. Os procedimentos de pesquisas consistem na revisão bibliográfica e documental, com uma abordagem interdisciplinar entre elementos culturais, da Análise Microeconômica do Direito e da Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann e o estudo do direito apresentado.

A título de justificativa do procedimento adotado, pretende-se demonstrar na presente dissertação que a Análise Microeconômica do Direito e a Teoria dos Sistemas Sociais, embora sejam perspectivas teóricas distintas para a análise do direito, não são excludentes. O propósito é celebrar a “existência ensimesmada, incondicionada, independente” do Direito, sendo os referenciais citados, “meros representantes de novos pontos de vista, de novas possibilidades” (Lazari, 2023, p. 127).

Em um primeiro momento será desenvolvido o conteúdo do princípio da preservação da empresa, sob a premissa de sua configuração enquanto atividade econômica, cuja explanação se fundamentará nos princípios regentes da Ordem Econômica e Financeira estipulada na Carta Magna do Brasil. Posteriormente, adentrará no conteúdo jurídico-constitucional inerente ao Poder de Tributar, abordando-se seus elementos constitutivos, prerrogativas, limites e competências, com apontamos a respeito da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, que promoveu uma reforma no Sistema Tributário Nacional.

Sequencialmente, visando estabelecer a intersecção teórica entre os mencionados institutos, será promovido um diálogo entre Economia e Direito, começando pelo princípio da livre concorrência. Neste contexto, serão examinados os conceitos de eficiência e equidade, seguidos pela análise dos princípios de isonomia, capacidade contributiva, proibição ao

confisco e neutralidade fiscal, concatenando-os com os conceitos de custo de transação e social de Ronald Coase, externalidades e o lobby no âmbito tributário.

Em um segundo momento retoma a análise do princípio da livre concorrência, agora sob a ótica da globalização, para demonstrar que o custo fiscal brasileiro, advindo da elevada carga tributária e da complexidade, enfraquece a competição das empresas brasileiras no cenário internacional.

Objetivando demonstrar a enfadonha carga fiscal enfrentada pelas empresas brasileiras, será apresentado um panorama dos tributos incidentes, com enfoque na base de cálculo, alíquotas e regimes de tributação do lucro real, presumido, arbitrado e Simples Nacional. Posteriormente, será apresentado o extenso rol das obrigações acessórias tributárias as quais as empresas brasileiras são obrigadas a cumprir para se manterem em conformidade.

Momento em que o leitor vivenciará a experiência semelhante ao ler o romance “Angustia” de Graciliano Ramos, cujas dificuldades, complexidades, imbricações do sistema tributário brasileiro, parece não findar, e tudo se volta para o sentimento, eixo central da narrativa do romance, o mesmo que compartilha as empresas situadas no território nacional.

Serão expostos os mecanismos voltados ao compliance fiscal, bem como a maneira como este pode ser fomentado tanto pelo Estado quanto pelas empresas, em suas distintas perspectivas. Além disso, serão apresentadas observações acerca do compliance fiscal em relação à Emenda Constitucional nº 132/2023, planejamento tributário, gestão fiscal das obrigações acessórias, e por fim, a consequências advindas às empresas, que não se mantêm em conformidade.

Por fim, serão apresentados os subsistemas jurídicos formados pelos programas de incentivo à conformidade fiscal, como abordagens fiscais, incipientes do Fisco, cujas premissas se baseiam em uma nova comunicação baseada em respeito e confiança, simplificação e cooperação mútua. Serão apresentados os programas, federal e estaduais existentes, bem como a legislação aplicada, para ao final, analisar as estruturas desses subsistemas sob a ótica da teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann.

1. A INTERSEÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA E O PODER DE TRIBUTAR

A interação entre o Princípio da Preservação da Empresa e o Poder de Tributar demanda a obtenção de um equilíbrio entre a imperiosa necessidade do Estado em angariar recursos para suas operações e a habilidade das empresas em sustentar sua competitividade e lucratividade. Assim, é essencial estabelecer uma harmonia entre a atividade empresarial e a atividade fiscal.

A definição de empresa não se confunde com o estabelecimento (conjunto de bens) ou empresário, pois se trata de uma atividade, um conjunto coordenado de atos com fulcro primordial de gerar riquezas e obter lucros, por meio da produção de bens e serviços. Nas palavras de Tomazette (2017, p. 70) a “noção inicial de empresa advém da economia, ligada à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, natureza), para a realização de uma atividade econômica”.

Portanto, a empresa é uma atividade econômica organizada (Ramos, 2020, p. 75). Esse entendimento pode ser identificado em nossa legislação, notadamente no artigo 966 do Código Civil de 2002, destacado a seguir: “art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

A atividade fiscal, por sua vez, engloba um conjunto de ações executadas pelo Estado-Administração, através de seus órgãos e agentes, visando tanto a arrecadação de tributos quanto a supervisão do cumprimento das obrigações tributárias.

Regimes fiscais com alta carga tributária podem impedir o crescimento empresarial, enquanto os regimes fiscais lenientes podem resultar na diminuição da receita pública, comprometendo a capacidade do Estado de fornecer serviços essenciais e investir em infraestrutura e desenvolvimento social (Paulsen, 2023, p. 12-15). Além disso, um regime fiscal instável, podem estimular a evasão e a elisão fiscal, enfraquecendo a cultura de cumprimento das obrigações tributárias e minando a confiança pública nas instituições governamentais.

Destarte, a relação entre atividade fiscal e empresarial é intrínseca e complexa. Por um lado, a atividade empresarial é significativamente influenciada pela política fiscal do Estado. Impostos e regulamentações tributárias afetam diretamente a rentabilidade das empresas, competitividade e estratégias de mercado. Por outro lado, a atividade empresarial é uma fonte crucial de receita fiscal para o Estado, visto que incidem tributos no conjunto de atos coordenados que envolvem a atividade empresarial.

Um dos principais desafios, portanto, reside em encontrar um equilíbrio na interseção entre estas duas atividades de modo que o Poder de Tributar do Estado corrobore com a preservação da empresa.

1.1 PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: DEFINIÇÃO, CONTEÚDO E NORMAS CONSTITUCIONAIS

Considerando-se a premissa de que a empresa constitui uma atividade econômica essencial, conduz-se à dedução, ainda que tautológica, de que o princípio vigente visa primordialmente a proteção e a preservação desta atividade econômica.

Nesse contexto, o entendimento da essência do que constitui um princípio, sua regulação e interação com o ordenamento jurídico no âmbito geral do direito revela-se de extrema importância para a plena compreensão do conteúdo do princípio da preservação da empresa, visto que é através de seu núcleo que se efetiva a proteção da atividade econômica.

Os princípios são “ideias centrais de um sistema, ao qual dão sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de organizar-se” (Sundfeld, 1995, p. 18). As concepções centrais do sistema jurídico, são os princípios gerais do direito, que Reale conceitua como:

(...) enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do Direito quanto o de sua atualização prática (Reale, 2012, p. 235).

No mesmo sentido, Justen Filho define os princípios gerais do direito sob o enfoque da aplicabilidade da norma ao caso concreto:

Os princípios são normas jurídicas que consagram valores de modo genérico e abstrato estabelecendo direitos e obrigações numa primeira aproximação, mas cuja definição depende de um processo de sopesamento quanto à circunstância do caso concreto. [...]. O princípio é uma norma dotada de baixa densidade normativa. Isso significa que não consagra, de modo preciso e completo, a disciplina a ser observada no tocante às condutas disciplinadas. [...]. Por outro lado, o princípio é dotado de elevada carga axiológica. O princípio não se confunde com valor. Todas as normas são informadas e consagram valores. Mas os princípios contemplam valores fundamentais (Justen Filho, 2021, p. 78).

Destarte, os princípios gerais do direito são espécies de normas jurídicas axiológicas que servem como alicerce para o sistema jurídico de uma sociedade, e desempenham importante papel na interpretação, integração e aplicação das leis. Alguns desses princípios, se “revestem de tamanha importância que o legislador lhes confere força de lei, com estrutura de modelos jurídicos, inclusive no plano constitucional” como ocorre com os Princípios Gerais da Atividade Econômica previstos no Capítulo I, do Título VII da Constituição Federal Brasileira (1988) que regulamenta a Ordem Econômica e Financeira brasileira (Reale, 2012, p. 235).

O artigo 170, *caput*, da Constituição Federal Brasileira de 1988, que inaugura o capítulo correspondente, estipula as bases fundamentais sobre as quais se constitui a Ordem Econômica Brasileira. Estas bases compreendem, notadamente, a valorização do trabalho humano e a iniciativa livre. Adicionalmente, o artigo referido explicita o propósito que se propõe tal ordem, qual seja, a garantia de uma existência digna para todos, alinhada aos princípios da justiça social.

Os princípios, enumerados no dispositivo jurídico constitucional destacado, buscam equilibrar o desenvolvimento econômico com a justiça social, por meio de preceitos condicionadores da ordem econômica. O Princípio da Soberania Nacional ressalta a importância da gestão independente da economia do país de modo que interesses estrangeiros não comprometam os fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme previsto no artigo 1º, I, da Constituição Federal (Vasconcelos, 2022, p. 453).

O Princípio do Direito de Propriedade assegura o direito das pessoas de possuir, controlar e utilizar bens e recursos de forma privada, sem violação de terceiros, sob pena de inconstitucionalidade. Em paralelo, o Princípio da Função Social da Propriedade estipula que o uso da propriedade privada deve contribuir para o bem-estar coletivo, ultrapassando os interesses meramente individuais do proprietário, nos termos do artigo 5º, XXII e XXIII, da Constituição (Vasconcelos, 2022, p. 453).

O Princípio da Livre Concorrência implica na autorregulação do mercado e na igualdade de oportunidades para todos os participantes da atividade econômica. O Estado tem o dever de fiscalizar e regulamentar o mercado, evitando a formação de monopólios e oligopólios, e estabelecendo critérios especiais de tributação, conforme estipulado no art. 146-A da Constituição. O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) desempenha um papel crucial nesse contexto (Vasconcelos, 2022, p. 453).

Além disso, o Princípio da Defesa do Consumidor protege os direitos dos consumidores, garantindo a qualidade nos produtos e serviços e combatendo práticas comerciais desleais. Da mesma forma, o Princípio da Defesa do Meio Ambiente incorpora a preocupação ambiental à

ordem econômica, enfatizando a necessidade de as atividades econômicas promoverem a preservação ambiental (Vasconcelos, 2022, p. 453).

O Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais busca mitigar disparidades, incentivando políticas que favoreçam a equidade social e regional, por meio de instrumentos como incentivos fiscais e fundos para erradicação da pobreza, alinhando-se aos objetivos de promover um Estado de bem-estar social. Em complementação salienta a importância do Pleno Emprego, que visa garantir oportunidades de trabalho para a população (Vasconcelos, 2022, p. 453).

Por fim, a Constituição estabelece o princípio do Favorecimento às Empresas de Pequeno Porte, que, por meio de políticas específicas como o regime tributário simplificado do Simples Nacional, busca fortalecer a concorrência leal e evitar a concentração do mercado. Tais princípios demonstram o esforço contínuo em equilibrar as necessidades econômicas com as demandas sociais e ambientais, conforme delineado pela Constituição Federal de 1988. (Vasconcelos, 2022, p. 453).

O princípio da preservação da empresa, embora não seja explicitamente mencionado na constituição, está implícito no artigo 170 da Constituição Federal e interligado com os princípios enumerados neste dispositivo jurídico, acima descritos. A definição de empresa coaduna com atividade econômica, conforme já demonstrado. Dessa forma, os princípios protetivos desta atividade, podem também orientar à atividade empresarial.

O princípio previsto no inciso II do art. 170 da Constituição Federal de 1988, ao proteger a propriedade privada, sendo a empresa um bem dessa natureza, autoriza o direito de as pessoas possuírem, controlarem e utilizarem bens e recursos, o que é fundamental para uma economia de mercado, onde a propriedade privada é um pilar essencial. Isto porque, claramente, o Brasil optou pelo “modelo capitalista de produção, também conhecido como economia de mercado (art. 219), cujo coração é a livre iniciativa” (Moraes, 2008, p. 796).

Não se pode olvidar, que apesar de adotar o modelo capitalista, a Ordem Econômica Brasileira busca o desenvolvimento do país em conjunto com os pilares da justiça social e existência digna para todos os cidadãos (Rossignoli; Saneshima, 2017, p. 231-232). Nesse contexto o princípio da propriedade privada está intrinsecamente ligado à função social da propriedade, do inciso III, art. 170 da Constituição Federal de 1988, portanto, a preservação da empresa desempenha um papel socioeconômico fundamental.

A empresa, enquanto modalidade de propriedade privada (art. 170, II, CF/88), está incumbida de realizar a sua função social (art. 170, III, CF/88), importando que a sua utilização transcenda o mero benefício do proprietário empresário e abarque o bem-estar da coletividade.

Esta proposta é essencial para a consecução de objetivos sociais ampliados, entre os quais inclui a busca pelo pleno emprego (art. 170, VIII, CF/88), contribuindo assim para a mitigação das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII).

A empresa deve, também, se orientar pela defesa dos consumidores em relação aos produtos e serviços oferecidos no mercado e abster-se de práticas comerciais desonestas prejudicando os consumidores, sob pena de serem responsabilizadas, civilmente e/ou criminalmente, a depender da extensão e espécie de dano causado (art. 170, V, CF/88).

Finalmente, a atividade empresarial deve primar pela segurança do meio ambiente, o que envolve considerações especiais quanto ao impacto ambiental dos produtos e serviços, incluindo seus métodos de produção e fornecimento (art. 170, VI, CF/88).

Respeitados os princípios acima, cumprida as exigências legais, previstas pela legislação trabalhista, tributária, previdenciária, o livre exercício da atividade empresarial (econômica) independentemente de autorização de órgãos públicos é assegurado constitucionalmente - livre iniciativa (art. 170, parágrafo único, CF/88).

A livre iniciativa, como visto, incide na instituição da empresa e, por conseguinte, o princípio da livre concorrência na manutenção da atividade empresarial, tanto que, uma “das faces da *livre iniciativa* se expõe como *liberdade economica*, ou *liberdade de iniciativa econômica*, cujo titular é a empresa” (Grau, 2023, p. 191). Portanto, ambos estão ligados ao princípio da preservação da empresa.

A preservação da empresa pode envolver medidas como renegociação de dívidas, recuperação judicial e extrajudicial (Lei 11.105/2005), incentivos fiscais temporários. No entanto, é fundamental que essas medidas sejam aplicadas de forma transparente e sujeitas ao escrutínio público para evitar abusos.

Além disso, a preservação da empresa não deve ser utilizada como roupagem para a perpetuação de práticas comerciais desleais, como *dumping* (venda de produtos a preços abaixo do custo para eliminar concorrentes) ou subvenções estatais que distorcem a concorrência (Wolffenbüttel, 2006).

Pelo contrário, a contribuição do Estado para preservação de empresas, deve pautar-se na defesa de uma concorrência justa, como ocorre no tratamento favorável concedido às empresas brasileiras de pequeno porte de capital nacional (art. 170, IX, CF/88). Ao garantir a continuidade e a saúde dessas empresas - que atualmente, “equivalem a 99% de todos os negócios existentes no país e são as responsáveis por 50% de todos os empregos de carteira assinada” - promove-se a estabilidade no mercado de trabalho e contribuí para o favorecimento

ao pleno emprego, o que é essencial para alcançar a justiça social e existência digna (Sebrae, 2023).

O tratamento favorecido às empresas de pequeno porte justifica-se porque “dificilmente poderiam competir com os agentes econômicos detentores de poder de mercado, fato que conduziria ao encerramento forçado de suas atividades” o que lhes asseguram competitividade (Figueiredo, 2011, p. 62).

A Constituição brasileira ao estabelecer que os entes da Federação deverão oferecer às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme definido em legislação específica, tratamento jurídico diferenciado para estimulá-las, por meio da simplificação de suas responsabilidades administrativas, fiscais, previdenciárias e financeiras, ou pela eliminação, ou redução dessas obrigações, por meio da aprovação de leis, está assegurando o princípio da livre concorrência, elemento essencial da preservação da empresa (art. 179, CF/88).

Portanto, o princípio da preservação da empresa representa um equilíbrio crucial entre a segurança do interesse público, a promoção de uma concorrência saudável e a perpetuação das atividades empresariais, especialmente em períodos de adversidade econômica. Sua aplicação concordante e balanceada é fundamental para fomentar uma economia mais estável e competitiva.

A sustentação e recuperação de empresas que enfrentam desafios financeiros são essenciais para o cumprimento desta função social. A falência ou cessação de operações de empresas acarretam consequências negativas para a comunidade, como a perda de empregos e desestabilização econômica local.

Embora, como visto, não esteja expresso, o princípio da preservação da empresa é uma parte integrante da ordem econômica nacional. Contribui para a busca do desenvolvimento econômico equilibrado, da justiça social e da existência digna, promovendo a estabilidade no mercado de trabalho, a função social da propriedade privada e a proteção dos consumidores, elementos essenciais para atingir os objetivos delineados na Constituição (art. 170, CF/88).

Ao integrar o Princípio da Preservação da Empresa aos princípios constitucionais referenciais, infere-se que este constitui um conceito de relevância indiscutível, não apenas no domínio do direito empresarial, mas também no contexto econômico. Seu objetivo é garantir a continuidade operacional das empresas, apoiando seu papel essencial para o desenvolvimento econômico e o bem-estar social.

A essência deste princípio reside na percepção de que a manutenção da empresa, mesmo em cenários adversos, é mais vantajosa do que sua dissolução ou falência. Isso deve ao fato de que a continuidade das atividades empresariais proporcione benefícios que ultrapassem os

interesses privados dos proprietários, estendendo-se às esferas sociais e econômicas de forma mais abrangente (art. 170, III, CF/88).

Assim, a Lei de Falências e Recuperação de Empresas (Lei nº 11.101/2005) incorpora explicitamente o Princípio da Preservação da Empresa, particularmente, em seu artigo 47:

A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Conforme se denota, o dispositivo jurídico acima “expressamente lista como finalidades da recuperação da empresa a manutenção (1) da fonte produtora, (2) do emprego dos trabalhadores e (3) dos interesses dos credores” por meio de três ordens de referências estrategicamente organizadas. Primordialmente, o objetivo almejado foi a segurança da fonte produtora, ou seja, da própria empresa. A preservação dos empregos dos trabalhadores, e os interesses dos credores, são entendidos como objetivos de segunda e terceira ordem, respectivamente. Até mesmo porque, inviável preservação dos empregos, se extinta a empresa (Mamede, 2019, p. 147).

Logo, o fulcro da recuperação judicial reside na tutela da atividade econômica, e não especificamente do empresário ou da sociedade empresária (inclusive sócios e administradores desta), a qual pode ser efetivada mesmo em detrimento dos últimos. Tal medida pode envolver, quando necessário, o afastamento desses agentes das atividades empresariais, com fulcro na preservação da própria empresa (Mamede, 2019, p. 147).

A Lei n. 14.112/2020 trouxe alterações importantes na Lei n. 11.101/2005 (Lei de Falências e Recuperação Judicial), para melhorar o processo de recuperação judicial, e, por conseguinte, promover a proteção da atividade empresarial.

Dentre as alterações, observa-se a proibição de constrição de bens do devedor originários de créditos sob a égide do procedimento de recuperação judicial; possibilidade de apresentação de plano de recuperação judicial alternativo pelos credores caso não aprovado o ofertado pelo devedor; possibilidade de mediação ou conciliação antecedente, ou incidental, com possibilidade de suspensão das execuções por até 60 dias para negociação com credores (art. 6º, III, art. 56, § 4º, art. 20-B, § 1º, Lei n. 11.101/2005).

Passou-se a permitir ainda deliberações de credores por meio do Termo de Adesão, e voto eletrônico, desde que respeitado o quórum específico, o que simplifica as assembleias; possibilidade de recuperação judicial do produtor rural; a obtenção de Certidão Negativa de

Débitos pelas empresas em recuperação judicial para fins de contratação com o poder público, celebração de contratos de financiamentos, desde que autorizados pelo juízo da falência, etc (art. 39, § 4º, art. 48, § 2º, art. 69-A, Lei n. 11.101/2005).

Também ao instituir o mecanismo de recuperação extrajudicial, a Lei n. 11.101/2005, oferece uma alternativa menos burocrática para que credores e devedor alcancem um acordo benéfico, solucionando suas divergências por meio do consenso de proteção à empresa como entidade produtiva (Fazzio Junior, 2010, p. 104).

A recuperação extrajudicial é um processo voluntário no qual a empresa em dificuldades busca negociar diretamente com seus credores para reestruturar suas dívidas, o que pode envolver renegociação de prazos, taxas de juros ou até mesmo descontos no valor total das dívidas. Isso permite que a empresa e seus credores cheguem a um acordo que pode ser submetido à homologação judicial para garantir sua validade e execução (Costa, 2017, p. 03).

Assim, alterações no processo de recuperação extrajudicial pela Lei n. 14.112/2020, com objetivo de incrementar a eficiência e agilidade pela eliminação da obrigatoriedade de administrador judicial e quórum menor dos credores, que passou de 3/5 para mais da metade, por exemplo, refletem o fortalecimento do princípio da preservação da empresa (art. 163, Lei n. 11.101/2005).

A recuperação, seja ela judicial ou extrajudicial, age como um procedimento preventivo à falência, e, por conseguinte, a extinção da empresa, assegurando continuidade da “utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos da empresa (art. 75 da Lei de Recuperação e Falência)” e assim preservar a atividade empresarial e os múltiplos interesses que ela representa (Cerezetti, 2012, p. 214-215).

Nesse sentido explica Diniz e Santiago que a recuperação da empresa tem por suporte o Princípio da Preservação da Empresa:

Pela Lei n. 11.101/2005, há possibilidade de recuperação de devedor empresário (pessoa natural ou jurídica) em crise econômico-financeira, restabelecendo a sua saúde financeira e a regularidade de sua atividade econômica e maximizando o seu ativo para uma eficaz satisfação do seu passivo, evitando, assim, a ocorrência da falência. Portanto, antes que o descumprimento do dever de pagar gere a presunção e a certeza da insolência do empresário devedor, a norma jurídica, tendo por suporte o princípio da conservação da empresa, lhe concede a chance de pedir sua recuperação e de provar que pode sair da má situação em que, temporariamente, se encontra (Diniz; Santiago, 2023, p. 10)

Porém, o procedimento de recuperação judicial ou extrajudicial da empresa, de acordo, com o Código Tributário Nacional e a Lei de Falências, não impedem que a Administração Tributária, execute os créditos tributários (art. 187, CTN, art. 161, § 1º, Lei 11.105/2005).

Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.931.633) os créditos fiscais, não tributários, também não estão sujeitos ao plano de recuperação judicial. Segundo a Relatora do Recurso, ministra Nancy Andrichi, o artigo 187 do Código Tributário Nacional (CTN) exclui os créditos tributários dos efeitos da recuperação judicial do devedor, mas não menciona, especificamente, os créditos de natureza não tributária. A Lei 11.101/2005, ao mencionar "execuções fiscais" no artigo 6º, § 7º-B, refere-se ao meio processual disponível para a cobrança de créditos públicos, independentemente de sua natureza (Brasil. Superior Tribunal de Justiça, 2021c).

Todavia, prossegue no julgado referido, elucidando, que o próprio marco legal da recuperação e falência não diferencia a natureza dos créditos que originaram execuções fiscais para excluir os efeitos do processo de recuperação. Adicionalmente, a Lei 10.522/2002, que regulamenta o parcelamento especial previsto no art. 68 da Lei de Falências e Recuperação de Empresas, estabelece no art. 10-A que tanto os créditos tributários quanto os não tributários podem ser liquidados, conforme modalidades ali definidas, indicando que a submissão desses créditos ao plano de recuperação poderia resultar em cobranças duplicadas (Brasil. Superior Tribunal de Justiça, 2021c).

Todavia, o mesmo Tribunal Superior (REsp: 1872153) possui entendimento que o fisco possui a prerrogativa de exigir a habilitação de seu crédito no âmbito da recuperação judicial, sob a condição de suspender a execução fiscal correspondente. Tal suspensão, contudo, não impede a discussão, no juízo da execução fiscal, sobre a existência, exigibilidade e montante do crédito, nem o possível prolongamento da cobrança em face dos corresponsáveis, conforme previsto no artigo 7º-A, parágrafo 4º, inciso II, da Lei 11.101/2005. Além disso, a referida suspensão da execução, mencionada no inciso V do mesmo dispositivo legal, elimina a duplicidade de garantias e a sobreposição de mecanismos para a satisfação do crédito, o que seria prejudicial ao soerguimento da empresa (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, 2021f).

Deferida a recuperação judicial ocorre a suspensão das execuções, e, por conseguinte, da prescrição das obrigações, bem como fica proibido qualquer forma de retenção, arresto, penhora, sequestro, busca e apreensão e constrição judicial ou extrajudicial sobre os bens do devedor, oriunda de demandas judiciais ou extrajudiciais cujos créditos, ou obrigações sujeitem-se à recuperação judicial ou à falência (art. 6º, incisos I, II e III da Lei 11.101/2005).

Tratando-se de crédito tributário, as execuções seguem seu curso normalmente, portanto, não suspende o prazo prescricional das obrigações tributárias. Apesar disso, o controle de atos constritivos de bens do devedor determinados pelo juízo da execução fiscal, caberá ao juízo da recuperação, quando recaíam sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial durante o período de proteção, nos termos do que determina o art. 6º, § 7º-B da Lei 11.105/2005:

O disposto nos incisos I, II e III do caput deste artigo não se aplica às execuções fiscais, admitida, todavia, a competência do juízo da recuperação judicial para determinar a substituição dos atos de constrição que recaiam sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial até o encerramento da recuperação judicial, a qual será implementada mediante a cooperação jurisdicional, na forma do art. 69 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), observado o disposto no art. 805 do referido Código.

O controle do juízo da falência, consoante entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, tem por base o princípio da preservação da empresa, portanto, justifica-se, para a revitalização da atividade empresarial, haja vista sua elevada função social (Brasil. Superior Tribunal de Justiça, 2021e):

AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. FALÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. TRAMITAÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE DE CITAÇÃO E PENHORA NO JUÍZO DA EXECUÇÃO FISCAL. NECESSÁRIO CONTROLE DOS ATOS DE CONSTRIÇÃO PELO JUÍZO DA RECUPERAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Os atos de execução dos créditos individuais e fiscais promovidos contra empresas falidas ou em recuperação judicial, tanto sob a égide do Decreto-Lei n. 7.661/45 quanto da Lei n. 11.101/2005, devem ser realizados pelo Juízo universal. Inteligência do art. 76 da Lei n. 11.101/2005. 2. Tal entendimento estende-se às hipóteses em que a penhora seja anterior à decretação da falência ou ao deferimento da recuperação judicial. Ainda que o crédito exequendo tenha sido constituído depois do deferimento do pedido de recuperação judicial (crédito extraconcursal), a jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, também nesse caso, o controle dos atos de constrição patrimonial deve prosseguir no Juízo da recuperação. Precedentes. 3. **O deferimento da recuperação judicial não possui o condão de sobrestar a execução fiscal, todavia, conquanto o prosseguimento da execução fiscal e eventuais embargos, na forma do art. 6º, § 7º-B, da Lei 11.101/2005, com redação dada pela Lei 14.112, de 2020, deva se dar perante o juízo federal competente - ao qual caberão todos os atos processuais, inclusive a ordem de citação e penhora -, o controle sobre atos constritivos contra o patrimônio da recuperanda é de competência do Juízo da recuperação judicial, tendo em vista o princípio basilar da preservação da empresa.** 4. Em outros termos, o Juízo da execução fiscal poderá determinar a constrição bens e valores da recuperanda, todavia,

o controle de tais atos é incumbência exclusiva do Juízo da recuperação, o qual poderá substituí-los, mantê-los ou, até mesmo torná-los sem efeito, tudo buscando o soerguimento da empresa, haja vista a sua elevada função social. 5. Agravo interno não provido. (STJ - AgInt no CC: 177164 SP 2021/0016274-1, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 31/08/2021, S2 - SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 09/09/2021) - grifou-se.

Conforme observado, há um forte respaldo ao princípio da preservação da empresa tanto no âmbito constitucional e infraconstitucional, quanto na doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo-se a importância fundamental das atividades empresariais para a economia nacional e para o sustento do Estado.

A atividade empresarial é um dos pilares essenciais para a geração de receita governamental. De maneira significativa, as empresas contribuem para o orçamento público por meio do pagamento de uma variedade de impostos, taxas e contribuições. Esses tributos incluem o imposto de renda corporativo, impostos sobre a circulação de produtos e serviços, bem como contribuições sociais, todos eles estabelecidos e arrecadados sob a autoridade do Poder de Tributar.

1.2 PODER DE TRIBUTAR: DEFINIÇÃO, CONTEÚDO, LIMITAÇÕES E NORMAS CONSTITUCIONAIS, ATUALIZADAS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023

O poder de tributar é uma prerrogativa fundamental do Estado, que lhe confere a autoridade para instituir e cobrar tributos dos cidadãos e das empresas. Essa prerrogativa é essencial para o financiamento das atividades estatais, permitindo ao governo arrecadar fundos necessários para prover serviços públicos, realizar investimentos em infraestrutura, educação, saúde, segurança, e cumprir suas funções sociais e econômicas (Lobo, 2021, p. 05-06)¹.

Embora seja uma das vertentes em que se manifesta o poder estatal, assim como o de legislar, julgar e executar leis, o poder de tributar trata-se de uma relação jurídica, entre fisco e contribuinte, pois, ao mesmo tempo que tem o poder de instituir e arrecadar tributos, deve respeitar os direitos e garantias fundamentais:

Daí que o vínculo que se estabelece entre o fisco e contribuinte não pode ser entendido como simples manifestação de poder, senão como uma relação

¹ Embora a fonte consultada refere-se a Lei Geral Tributária de Portugal, aborda preceitos gerais que se assemelham ao brasileiro, bem como, ao Poder de Tributar, portanto, passível de aplicação no presente trabalho.

jurídica contida por inteiro nos quadrantes da legalidade, própria de um Estado Democrático de Direito.

(...)

Demais disso, o poder de tributar, limitado pelos direitos humanos acordados internacionalmente, pelos direitos e garantias fundamentais expressos (art. 5.º e 150 da CF/1988), pelos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela República Federativa do Brasil, ou dos tratados internacionais em que seja parte (§ 2.º do art. 5.º) alberga um plexo de atividades: a instituição do tributo, a sua regulamentação e administração (arrecadação, cobrança e contencioso fiscal) (Duarte, capítulo 06, 2022)

Portanto, são elementos do poder de tributar, a instituição, arrecadação, administração, fiscalização e cobrança de tributos, e todos operam dentro do quadro da legislação tributária.

A instituição inclui a criação de impostos, taxas e contribuições de melhoria e contribuições sociais. Por meio da arrecadação se dá a coleta dos tributos criados por lei e a gestão dos recursos oriundos da atividade fiscal, que por sua vez envolve a poder de verificar o cumprimento das obrigações tributárias e, se necessário, aplicar sanções ou realizar a cobrança de tributos não pagos.

Todos os elementos do Poder de Tributar, encontram-se disciplinados no Sistema Tributário Nacional, formado por normas constitucionais, legais e infra legais, como decretos, portarias, instruções, etc. Barbosa destaca que é possível apurar nitidamente o exercício do Poder de Tributar em cada atividade (poder) estatal:

Legislativa, criadora *in abstracto* do fato gerador jurídico tributário (lei material) e das obrigações acessórias (lei formal);
 Executiva, que investiga, apura e liquida o crédito tributário arrecadando-o administrativamente ou preparando a execução forçada ou possibilitando o controle judiciário inclusive em relação às obrigações acessórias;
 Judiciária, que processa por meio da execução forçada a obrigação tributária (executivo fiscal) e nesta ação proponível pela Fazenda como nas demais proponíveis pelo contribuinte contrata a legalidade da obrigação principal, ou acessória, posto que nos termos do § 4º do art. 141 da Constituição “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. (Barbosa, 1965, p. 03)²

Destarte, por meio do exercício dos poderes legislativo, executivo e judiciário, cujo pilar se fundamenta no desempenho de sua suprema autoridade - a Soberania - o Estado impõe aos cidadãos, a contribuição de uma parcela de seus recursos financeiros, os quais necessita. O alicerce jurídico que legitima referido “poder” encontra-se consubstanciado na Constituição, que se erige como o documento jurídico-político primordial. É nesta carta magna que se

² O art. 141, § 4º, refere-se a dispositivo da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946, capítulo II, Dos Direitos e Garantias Individuais.

encontra a positivação do poder de tributar, bem como a delimitação dos contornos dentro dos quais tal poder deve ser exercido (Lima, 2007, p. 46-47).

O sistema tributário constitucional nacional é composto por um conjunto de princípios e regras, estabelecidos em especial, no capítulo I, do Título I, arts. 145 a art. 162, da Constituição Federal de 1988, que determinam de forma geral, como os tributos são criados, cobrados, administrados e arrecadados, garantindo, assim, a segurança jurídica (legalidade estrita), simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e a defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º CF/88), ao mesmo tempo, em que protegem os direitos dos contribuintes e distribuem de forma justa as responsabilidades tributárias entre diferentes entidades governamentais.

A Constituição Federal do Brasil de 1988 prevê cinco espécies tributárias principais, cada uma com características e funções específicas dentro do sistema tributário nacional, a saber:

Impostos, federais, estaduais e municipais (art. 145 I, arts. 153 a 156, CF/88); taxas, cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II, CF/88); contribuições de melhorias decorrentes da valorização imobiliária gerada por obras públicas (art. 145, III, CF/88); empréstimo compulsório, cobrados excepcionalmente em situações de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou ainda para atender a investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, CF/88); contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, e art. 195, CF/88); contribuição para o custeio da iluminação pública (art. 149-A, CF/88)

Cumprir destacar que foi promulgada em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional n. 132, que altera o Sistema Tributário Nacional, originária da proposta de emenda constitucional n. 45/2019. A reforma tem como objeto central a tributação incidente sob o consumo no país, portanto, reflete diretamente na atividade empresarial (Ministério da Fazenda, 2023).

A emenda constitucional n. 132/2023 instituiu o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, para substituir cinco espécies tributárias: o ICMS (imposto estadual) e o ISS (imposto municipal), serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação e IPI (tributos federais), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Como exceção, a incidência do IPI foi mantida sobre os produtos

industrializados da Zona Franca de Manaus, a partir de 2027, nos termos do art. 126, III, a, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios e a Contribuição sobre Bens e Serviços de competência exclusiva da União (art. 156-A, art. 195, V, CF/88, incluídos pela EC n. 132/2023).

A gestão do Imposto sobre Bens e Serviços será realizada de forma integrada pelos entes federativos referidos, por meio do Conselho Federativo do Imposto, instituído pelo artigo 156-B da Constituição Federal, conforme EC n. 132/2023. O conselho trata-se de entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira e contará com a participação de representantes de todos os entes federativos, assegurando representação paritária (art.156-B, §1º, §2º e §3º CF/88 incluídos pela EC n. 132/2023).

A emenda constitucional n. 32, estabelece um regime jurídico unificado para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), estabelecendo uma alíquota padrão a ser aplicada indistintamente em todas as transações envolvendo bens e serviços. Este regime se caracteriza pela não cumulatividade e neutralidade fiscal, sendo o tributo calculado "por fora" e incidindo sobre o destino dos produtos ou serviços. A alíquota unificada será composta pela soma das alíquotas estabelecidas pelos estados e municípios, tendo como parâmetro a alíquota fixada pelo Senado Federal (art. 156-A, 1º, IV a IX, art. 195, §§ 15 e 16, CF/88, incluídos pela EC n. 132/2023).

Como exceção à norma geral estabelecida, a EC 132/2023 prevê a redução em 60% da alíquota padrão, para certos bens e serviços. Esta redução tarifária aplica-se a áreas específicas como o agronegócio, alimentos, saúde, educação, cultura, esporte, e aos transportes rodoviário, ferroviário e hidroviário (art. 9º, EC n. 132/2023).

Referido dispositivo prevê ainda possibilidade de lei complementar estabelecer isenção ou redução de 100% para alíquotas de determinados seguimentos da economia, e de 30% para “à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional” (art. 9º, EC n. 132/2023). Além disso, a EC n. 132/2023 estabelece uma alíquota de 0% para produtos inclusos na cesta básica nacional (art. 8º, EC n. 132/2023).

A reforma tributária traz como novidade o Imposto Seletivo, a incidir na produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF/88, incluído pela EC n. 132/2023).

Segundo as diretrizes estipuladas, a reforma tributária adentrará uma fase transitória nos próximos anos. A implementação integral do novo esquema fiscal, que incluirá todos os impostos, está prevista para ser efetivada somente em 2033. O início desta mudança está marcado para 2026, impactando tanto a esfera federal, com a instauração da Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), quanto as esferas estadual e municipal, por meio do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). A transição para a aplicação do imposto no local de consumo, o destino, terá início em 2029 e se estenderá por um período de 50 anos, culminando apenas em 2078 (art. 125 ao art. 131, ADCT, incluídos pela EC n. 132/2023).

A Constituição, ao outorgar ao Estado Brasileiro, representado pelo Fisco, a competência para cobrar e arrecadar os tributos previstos nos dispositivos jurídicos citados, também delimitou esse Poder por meio de diversos princípios e regras estipulados no artigo 150 (CF/88).

Conforme elucidado por doutrinadores como Paulsen (2023, p. 63) e Caliendo (2017, p. 135), não é tecnicamente correto atribuir às limitações constitucionais ao poder de tributar a qualidade princípios somente, visto que o mencionado dispositivo legal também compreende normas que são verdadeiras regras, como, por exemplo, a anterioridade nonagesimal.

As disposições mencionadas objetivam estabelecer a coexistência de arrecadação de receitas pelo Estado com o exercício das liberdades individuais. Nas palavras de Torres o poder de tributar “abre ao homem o pleno desenvolvimento da sua liberdade e, ao mesmo tempo, desperta-lhe o direito de resistência, se exacerbado além dos limites razoáveis em que se deve conter” (Torres, 2005, p. 05).

Toda espécie de “poder”, se não for adequadamente limitado, pode ser tremendamente opressor, no sentido mais puro e original da palavra, pois da mesma forma que tem o potencial de libertar, tem o de subjugar. Portanto, o poder de tributar, enquanto instrumento de garantia da liberdade econômica do cidadão, também carrega consigo o risco de aniquilar essa mesma liberdade (Torres, 2005, p. 04-08)

Destarte a exigência de que os tributos sejam instituídos ou majorados por lei, consubstanciados no princípio da legalidade estrita e segurança jurídica (art. 150, I), protege o cidadão contra arbitrariedades e abusos do poder de tributar, na medida que estipula “que a tributação somente pode ser realizada nos limites da lei” (Paulsen, 2023, p. 139).

Os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária (art. 150, III, “a” e “b”) que proíbe que os entes cobrem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado ou seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a referida lei, bem como, a regra da anterioridade nonagesimal

(150, III, “c”), que assegura o prazo mínimo de 90 dias, dão efetividade ao princípio da segurança jurídica na medida que permite que o contribuinte possa se organizar e planejar suas atividades econômicas sem medo de imposições fiscais inesperadas (Moraes, 2008, p. 860-864).

A isonomia e equidade tributária consubstanciadas na proibição da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II) e na imposição de graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145§ 1º), sem comprometer o mínimo existencial ou gerar confisco (princípio da vedação de confisco – art. 150, IV) promovem uma sociedade mais equitativa, onde a carga tributária é distribuída de maneira a refletir justiça social.

A Constituição Federal estabelece ainda a regra da proibição de “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público” (art. 150, V, CF/88), consectário da liberdade de locomoção, garantia individual prevista no art. 5, XV, CF/88. Referido princípio tem estreita relação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pois visa garantir a livre circulação de mercadorias, pessoas e serviços entre os estados e municípios, de modo a evitar que barreiras fiscais sejam criadas para beneficiar produtos ou serviços de uma região em detrimento de outros, assegurando assim a integração econômica entre as diferentes unidades federativas.

Cumprido destacar que entre 2029 a 2032, ocorrerá a extinção gradual do ICMS juntamente com ISS, que serão substituídos pelo IBS, na seguinte proporção: 90% das alíquotas atuais em 2029; 80% em 2030; 70% em 2031; 60% em 2032 (art. 128 ADCT, incluído pela EC n. 132/2023).

Nesta seara, o princípio da uniformidade tributária (art. 151, I, CF/88), ao proibir expressamente que a União institua tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que acarretem distinção ou preferência em relação a qualquer estado, o distrito federal ou município, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico, entre as diferentes regiões do País, reitera e robustece o princípio da igualdade e universalidade tributária, preconizado no artigo 19, inciso III, CF/88 (Moraes, 2008, p. 865-866), de modo que “todo aquele que praticar o fato gerador da obrigação tributária deverá pagar o tributo, salvo casos expressos de isenção fiscal outorgada em lei que especifique as condições e os requisitos para sua concessão” (Silva, 2000, p. 696).

Além das diretrizes gerais aplicadas aos tributos em geral, a Constituição Federal, estabelece regras voltadas, especificamente, a certos tributos, como o princípio da progressividade, consistente no aumento da alíquota na medida que o valor da base de cálculo aumenta, aplicável ao Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, CF/88) e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, § 1º e art. 182, § 4º, II, CF/88); princípio da não cumulatividade do imposto, de forma que incida somente sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia de produção, aplicável ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 153, IV, § 3º, II e art. 155, II e § 2º, I). Por fim, a seletividade, em função da essencialidade do produto, aplicável obrigatoriamente ao Imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV, e § 3º, I).

Com a reforma, a regra da não cumulatividade, pretende ter aplicabilidade plena no Imposto sobre Bens e Serviços, (art. 156-A, § 1º incisos VIII e IX, CF/88) que substituirá o ICMS e o princípio seletividade, visa ter forte incidência no Imposto Seletivo (IS) com taxa extra e mais pesada para bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (art. 153, VIII), incluídos pela EC n. 132/2023.

A Constituição Federal ainda estabelece um rol de imunidades, entre os artigos 150 a 152, inclusos no Sistema Tributário Brasileiro. De acordo com entendimento adotado neste estudo, as imunidades possuem estrutura constitucional, assim, todos as vezes que a Constituição se refere a termos como “não incidência” ou “isenção” de tributos, tem natureza de imunidade, conforme entendimento, já exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial n. 168.110 (Caliendo, 2017, p. 228),.

Isto porque, na doutrina brasileira, não há consenso quanto aos elementos do conceito de imunidade. Diversas são as definições trazidas, como regra de exclusão de competência, regra de limitação constitucional às competências tributárias, hipótese qualificada de não incidência tributária, princípios constitucionais.

Carvalho (2019, p. 280), por sua vez, sintetiza os elementos jurídicos essenciais do conceito de imunidade, por meio da definição:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que se estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

De acordo com Carvalho, a imunidade não se trata de regra de exclusão nem de limitação do Poder de Tributar, pois referidos conceitos não se justificam em ordem

cronológica, vez que para a excluir ou limitar, pressupõe a existência anterior de algo. Para o doutrinador trata-se de regra de estrutura que estabelece incompetência, de proibição dirigida aos legisladores infraconstitucionais no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos, demarcando o âmbito de atuação dos entes políticos na criação de tributos (Carvalho, 2019, p. 263-269).

A criação de tributos, trata-se de um dos deveres-poderes, atribuídos ao Poder de Tributar, que envolve também a de fiscalizar, arrecadar e administrar os tributos. A fiscalização e arrecadação de tributos serão estudadas nos capítulos seguintes, sobretudo no último, que pretende analisar como os programas de estímulo à conformidade fiscal, podem beneficiar a preservação das empresas.

Sabe-se que a administração dos tributos, está inserida no âmbito do Direito Financeiro, ramo que normatiza a gestão das finanças públicas. Este segmento do direito abrange a regulamentação do orçamento público e das receitas estatais, incluindo, de forma expressiva, as receitas provenientes de tributos, o qual não constitui objeto de estudo da presente dissertação (Amaro, 2019, p. 28).

A Constituição delinea a competência de cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para criar determinados tipos de tributos (artigos 145 a 162). Esta distribuição de competências constitui um elemento crucial para a salvaguarda do controle democrático no exercício do poder de tributar, pois prescreve como, quando e sob quais limites o Estado poderá exercê-lo (Caliendo, 2017, p. 259).

A competência tributária, portanto, tem natureza legislativa, pois “é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR)”. Destarte, essa competência é uma manifestação do princípio da legalidade, significando que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que haja uma lei que o estabeleça (Costa, 2023, p. 83).

De acordo com Carvalho a competência tributária apresenta como características a indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade. O ente político ao qual foi atribuído a competência para instituir determinada espécie tributária, não pode delegar (transferir) a outro ente a referida atribuição (Carvalho, 2019, p. 325). Já Paulsen (2023, p. 90), exemplifica, dizendo que a União não pode delegar a instituição do Imposto de Renda aos estados, tendo em vista o estabelecido no art. 153, III da CF/88. Uma vez atribuída a competência tributária a um ente político, esse não pode renunciar o poder que lhe foi conferido, poder este que não se caduca, não se perde, pelo não exercício, ainda que por longo período.

Algumas doutrinas, como a de Costa e Carraza, citadas por Carvalho (2019, p. 324), reconhecem mais outras três características da competência tributária, a saber privatividade, inalterabilidade e facultatividade do exercício.

A Privatividade refere-se à exclusividade da jurisdição tributária. Cada entidade governamental (federal, estadual, municipal) tem competências tributárias específicas que não podem ser compartilhadas ou exercidas por outra entidade, ao passo que a inalterabilidade implica que a jurisdição tributária não pode ser expandida pela própria entidade governamental que possui a faculdade de exercício (Costa, 2023, p. 84).

Carvalho conforme já mencionado, observa que a competência tributária contempla somente as características da indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade dos tributos. Segundo o doutrinador, a característica privatividade é contestada em virtude da competência tributária extraordinária concedida à União. Esta competência permite à instituição de impostos extraordinários em situações de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, conforme previsto no artigo 154, II, da Constituição Federal de 1988 (2019, p. 234-333).

Ademais, argumenta que a imutabilidade da competência tributária não é uma realidade, dado que ocorrem mudanças no delineamento das competências tributárias na Constituição da República. Ele também esclarece que, embora a faculdade seja uma norma geral no exercício da jurisdição tributária, existe uma exceção notável no caso do ICMS (Carvalho, 2019, p. 234-333). Referida exceção foi mantida no IBS trazido pela reforma tributária (art. 156-A, CF/88 incluído pela EC n. 132/2023)

Seja quais elementos os conceitos doutrinários adotem, as limitações constitucionais ao poder de tributar são fundamentais para garantir a instituição e arrecadação de tributos dentro dos parâmetros legais e constitucionais, contribuindo, assim, para a salvaguarda da liberdade, igualdade e dignidade dos contribuintes, o que legitima o próprio poder de tributar:

O poder de tributar, por conseguinte, se legitima pela constitucionalização da liberdade, da justiça e da segurança, com a intermediação da razoabilidade, da ponderação, e da igualdade, na via dos princípios dos direitos humanos (propriedade e trabalho), da capacidade contributiva e da legalidade, etc, que o limitam. (Torres, 2005, p. 24-25)

A distribuição da competência tributária entre os diferentes níveis de governo, por sua vez reflete o federalismo fiscal do Estado, promovendo um equilíbrio na arrecadação tributária e preservando a estabilidade econômica do país. O fortalecimento do sistema federalista do Estado Democrático de Direito, fundamentou a alteração da competência estadual do IBS,

prevista inicialmente na PEC 45/2019, para competência compartilhada entre os estados, distrito federal e municípios, na emenda constitucional n. 132/2023 (Fonseca, 2023, p. 110-120).

Assim sendo, as restrições impostas ao poder de tributar, quando bem equilibradas, protegem as atividades empresariais e fomentam um ambiente econômico saudável e competitivo, sem prejuízo à arrecadação necessária para o funcionamento eficiente do Estado Democrático de Direito.

1.3 CONVERGÊNCIA TEÓRICA ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UM DIÁLOGO ENTRE DIREITO E ECONOMIA

A preservação da atividade empresarial é de suma importância para a arrecadação de tributos, tendo em vista seu papel preponderante na economia e na funcionalidade do Estado. Em um Estado Fiscal, tal como o Brasil, onde a fonte primordial de receitas é derivada da arrecadação tributária, deve haver compatibilidade com a operacionalidade do sistema econômico, para que aquele não se torne “senão um invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal” (Nabais, 2003 p. 03-07).

Destarte, a estabilidade e a prosperidade das empresas devem assumir posição de destaque na economia nacional. As empresas são fontes primárias de receita tributária para o governo - à medida que as atividades empresariais se intensificam, elas fomentam um aumento nas operações comerciais, acarretando, por conseguinte, o aumento da base de arrecadação tributária, bem como a criação de postos de trabalho (Dallazen; Lima Junior, 2008, p. 45).

O incremento nos vínculos empregatícios formais resulta em um acréscimo na arrecadação de impostos sobre a renda dos trabalhadores, além de aumentar as contribuições para a seguridade social. Tal dinâmica de geração de emprego e estímulo ao consumo impulsiona o crescimento econômico e o aumento da receita pública por meio dos tributos incidentes.

As empresas que operam no comércio internacional, por sua vez, contribuem para a arrecadação de tributos por meio de impostos sobre importações, além de promoverem o equilíbrio da balança comercial.

A atividade empresarial, portanto, é um pilar fundamental para a arrecadação de tributos. Por outro lado, a atividade fiscal, com os diversos níveis e modalidades de tributos

aplicáveis, exerce influência significativa sobre as empresas, dado que o ônus fiscal, representa um custo de transação, considerado, tanto na concretização de negócios, quanto nas decisões dos agentes econômicos (Dallazen; Lima Junior, 2008, p. 49-50).

Dessa forma, sendo a atividade empresarial, uma atividade econômica, o diálogo entre Economia e Tributação, deve ser estabelecido por meio da harmonização entre os princípios da ordem econômica, conforme delineados na Constituição e os princípios tributários igualmente enraizados na legislação constitucional:

A relação entre o a tributação e a ordem econômica cada vez mais exige um exame da relação jurídica, não apenas quanto aos critérios da incidência da norma tributária, mas também dos efeitos da tributação sobre o mercado e sobre o sistema econômico. Desta forma, os princípios constitucionais tributários e os princípios da ordem econômica se encontram em constante interação e comunicação. (Ribeiro, 2014, p. 559)

O princípio da livre concorrência assume um papel central nesta harmonização da relação entre o sistema tributário e a ordem econômica constitucional, uma vez que a proteção à concorrência representa um ponto de equilíbrio entre os princípios de liberdade fiscal e de fomento à igualdade material no contexto do Estado Democrático de Direito. Esta perspectiva busca evitar tanto a defesa extrema da neutralidade fiscal em favor de uma livre iniciativa descontrolada, quanto um excesso de intervenção fiscal destinada à promoção da justiça social (Caliendo, 2011, p. 119).

Deste modo, o princípio referido, delineado na Constituição, possibilita a promoção de um equilíbrio entre equidade (justiça social) e eficiência (economia de mercado), bases as quais se fundamenta a ordem econômica constitucional brasileira (Caliendo, 2011, p. 124).

A importância do princípio da livre concorrência na interação entre a economia e tributação, se revela no art. 146-A, acrescentado pela Emenda Constitucional 42 de 2003, que assim dispõe:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Neste contexto, pode-se concluir que a livre concorrência, trata-se de conceito fundamental de economia em um Estado que adota o regime capitalista como o Brasil, denotando um cenário de mercado caracterizado pela existência de múltiplos agentes econômicos, operando com liberdade e em igualdade de condições, com intervenção e

regulação governamental mínimas, necessária aos imperativos da segurança nacional, relevante interesse coletivo e preservação do próprio princípio.

A imprescindibilidade da existência de múltiplos agentes econômicos encontra-se delineada na Constituição, quando ordena que a lei deverá reprimir “o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (art. 173, § 4º CF/88), o que segundo, Eros Grau (2023, p. 197):

Deveras, não há oposição entre o princípio da livre concorrência e aquele que se oculta sob a norma do § 4º do artigo 173 do texto constitucional, princípio latente, que se expressa como princípio da repressão aos abusos do poder econômico e, em verdade – porque ele é fragmento – compõe-se no primeiro.

Com vistas a fortalecer a multiplicidade de agentes econômicos a Constituição estabelece regulações a serem observadas na área fiscal, pela legislação, dentro da Ordem Econômica, como, por exemplo, a proibição voltada as empresas públicas e as sociedades de economia mista de gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (art. 173, § 2º, CF/88) e a concessão de tratamento favorecido e diferenciado relativo às obrigações tributárias, às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 179, CF/88).

Os agentes econômicos devem operar com liberdade no mercado. A liberdade, entretanto, “não significa que tal atividade é imune a qualquer intervenção ou regulação estatal” tanto que a Lei 12.529 de 2011, criou o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda (Rocha; Faro, 2010, p. 25).

A Lei 12.529 de 2011, com o intuito de atender a ordem contida no art.173, § 4º, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico.

A conexão entre a tributação e a livre concorrência, é igualmente evidenciada na Lei nº 12.529/2011, ao estabelecer que o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (CADE), “além de tratar das penas por infrações econômicas, poderá determinar que não sejam efetuados parcelamentos de tributos federais aos infratores bem como cancelar os incentivos fiscais ou subsídios concedidos (art. 37)” (Ribeiro, 2014, p. 559).

Além de assegurar o exercício livre da atividade econômica, conforme estipulado pela legislação (artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988), a promoção da livre concorrência estimula um ambiente de igualdade de oportunidades para a atuação das empresas

no mercado. Dentro desse quadro, é pertinente enfatizar a relação existente entre a igualdade de condições no âmbito mercantil e o princípio da neutralidade fiscal. Ao abordar a neutralidade fiscal à luz da igualdade de condições, torna-se essencial que o sistema tributário seja estruturado para evitar a criação de disparidades entre indivíduos ou entidades situadas em circunstâncias semelhantes (Forte; Bassoli, 2010, p. 242).

O Estado deve buscar minimizar, o máximo possível, no exercício do Poder de Tributar, impactos negativos na economia que provoquem discrepâncias entre agentes econômicos contribuintes em situações similares. Não se verifica, dessa forma, violação ao princípio da neutralidade fiscal, na perspectiva atualmente debatida, caso a legislação tributária estabeleça tratamentos diferenciados a contribuintes que estejam em situações jurídicas e econômicas específicas, desde que tais diferenças e as medidas niveladoras correspondentes sejam previstas e fundamentadas (Forte; Bassoli, 2010, p. 242).

A constituição federal inclusive traz em seu texto a previsão de medidas niveladoras, no âmbito tributário, quando prescreve, por exemplo, tratamento diferenciado as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 179, CF/88), e a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, inciso I, segunda parte, CF/88).

O tratamento favorecido as microempresas e empresas de pequeno porte é mantido na reforma (art. 146, III, d, CF/88, incluído pela EC 132/2023). As empresas que se enquadram no atual regime do Simples Nacional, poderão optar por recolher o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), conforme as regras do SIMPLES - caso em que elas poderão transferir créditos correspondentes ao que foi recolhido neste regime; ou, por recolher pelo regime normal de apuração do IBS e CBS, mantendo-se no SIMPLES em relação aos demais tributos (art. 146, § 2º, § 3º, incisos I e II, CF/88, incluído pela EC 132/2023).

Ainda que a Constituição reconheça a possibilidade de distinções equilibrarem condições, o princípio da livre concorrência, em conjunto com a neutralidade fiscal, sugere uma intervenção mínima do Estado na economia. Em outras palavras, as políticas fiscais devem exercer a menor influência possível sobre o sistema de preços, vez que neutralidade plena inexistente (Forte; Bassoli, 2010, p. 243-245).

A tributação sempre gera um custo de transação, mesmo que em sentido estrito, na medida que influencia no preço das mercadorias, “assim se uma mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é 10%, o custo adicional para a realização do negócio é 100, totalizando 1100” (Silveira, 2009a, p. 194).

O impacto que se refere à intervenção indireta na economia, é intrínseco a todas as categorias de tributos, “pode dizer que a tributação causa intervenção sempre na Ordem Econômica, na sua organização e funcionamentos e não de maneira direta e explícita pela via da contribuição de intervenção no domínio econômico, pela via indireta da extrafiscalidade em razão do custo de transação” (Dallazen; Lima Junior, 2008, p. 50).

Todavia, existem situações nas quais o Estado, atuando como ente regulador e fomentador, necessitará intervir diretamente na economia. A Constituição Federal de 1988 representou um marco inovador em comparação às suas predecessoras ao introduzir, no artigo 149, uma categoria tributária específica destinada a esse propósito, denominada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Tal inovação foi posteriormente reforçada pela inclusão do artigo 146-A no texto constitucional, consolidando o arcabouço legal para essa forma de intervenção estatal na esfera econômica.

Contudo, um aspecto que suscita preocupação e necessita ser ponderado nas políticas fiscais é a influência da tributação sobre o equilíbrio global do sistema econômico, nas decisões dos agentes econômicos e na determinação dos preços, conhecidos como custos de transação em um sentido amplo (Silveira, 2009a, 194-204).

O desequilíbrio econômico, por vezes, leva a alterações na demanda e oferta de produtos, dificuldade de acesso a financiamento, aumento da inflação e custos operacionais, o que afeta a saúde das empresas, e, por consequência, a sua preservação. O encerramento de uma atividade empresarial, culmina em desemprego, diminuição da renda, circulação de riquezas e recolhimento de tributos do núcleo social.

Em uma visão macro, do contexto ilustrado, é possível afirmar que sem equilíbrio na economia de mercado (eficiência), não é possível alcançar a justiça social (equidade) que se fundamenta na dignidade da pessoa humana.

A economia influencia diretamente no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a prova disso, está no último Relatório de Desenvolvimento Humano, lançado em 08 de setembro de 2022, pela Organização das Nações Unidas. O relatório foi realizado em um momento de crise econômica mundial, provocado pela pandemia covid-19, revelando que 90% dos países registraram declínio na pontuação do IDH em 2020 ou 2021 (Nações Unidas do Brasil, 2022).

O IDH é uma medida composta que avalia três dimensões fundamentais do desenvolvimento humano: saúde, medida pela expectativa de vida ao nascer; educação, avaliada pelos anos médios de escolaridade para adultos e anos esperados de escolaridade para crianças; e padrão de vida, medido pela renda nacional bruta *per capita* (Nações Unidas do Brasil, 2022).

A economia e como a riqueza é distribuída desempenha um papel crucial, pois uma base econômica forte e estável, que direciona os recursos necessários para melhorar a saúde e a educação, influenciam diretamente no aumento do IDH. Além disso, um PIB *per capita* mais alto, geralmente indica um padrão de vida melhor, com maior acesso a bens e serviços essenciais.

Como se vê, um sistema tributário bem projetado, e implementado, pode promover o crescimento econômico, reduzir as desigualdades e garantir a provisão eficiente de bens e serviços públicos, que por sua vez reflete no IDH, isto é, vida com dignidade.

Portanto, as decisões que resultam em facilitar ou dificultar a aquisição, preservação ou circulação, de certos bens, devem ser norteadas por paradigmas de justiça e eficiência. Por exemplo, se os itens de primeira necessidade (como a cesta básica) forem submetidos a uma tributação elevada, o sistema se revelará injusto, pois impõe uma carga tributária mais pesada sobre uma população de menor renda (Caliendo, 2011, p. 124).

A reforma tributária, nesta direção, conforme já mencionado neste trabalho, prevê que a lei complementar estabelecerá regimes favorecidos para determinados bens e serviços, relativos ao agronegócio, alimentos, saúde, educação, etc, com redução de 60% e 100% da alíquota padrão e alíquota 0% para itens da cesta básica nacional (arts 8º e 9º EC 132/2023).

Também com fulcro na justiça social, a reforma, instituiu o *cashback* do povo, consistente na devolução, para as famílias baixa renda, de parte do IBS e CBS pagos no consumo de mercadorias e serviços (art. 156-A, § 5º, VIII e art. 195, V, § 17, CF/88, incluídos pela EC n. 132/2023).

Por outro prisma, a concessão de incentivos fiscais, a uma indústria emergente e significativa, como a de biotecnologia ou nanotecnologia, deve ser norteada não apenas por critérios de equidade, mas também por parâmetros de eficácia econômica, vez que apesar de beneficiar determinado setor empresarial, visa impulsionar inovação e desenvolvimento tecnológico (Caliendo, 2011, p. 124).

Neste aspecto, é imperativo que os incentivos fiscais sejam criteriosamente avaliados, levando em consideração as externalidades que possam advir de sua implementação. Os benefícios fiscais, com fulcro no estímulo à atividade econômica em setores ou regiões específicas, atração de investimentos ou geração de empregos, etc., devem ser alcançados, sem comprometer a sustentabilidade fiscal, arrecadação e receitas públicas, e a justiça social, vez que uma redução excessiva na arrecadação tributária, pode afetar a capacidade do governo de fornecer serviços públicos essenciais (Lobo, 2021, p. 05-06).

Destarte, interseção entre tributação e atividade empresarial é vital para compreender, não apenas como as empresas se adaptam e a um quadro fiscal, mas também como as políticas tributárias podem ser moldadas para promover eficiência de mercado e justiça social. As implicações dessa relação vão além da livre concorrência e neutralidade fiscal.

Importante neste aspecto, análise da interação dos princípios tributários da proibição do confisco (art. 150, IV, da CF/88) e o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) com os princípios econômicos da propriedade privada (art. 170, II, da CF/88) e sua função social (art. 170, III, da CF/88). Referida comunicação, possibilita um equilíbrio entre a imposição fiscal e a proteção dos contribuintes (em última análise da atividade econômica).

A capacidade contributiva se dedica a distribuição proporcional da carga tributária, “de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação ao menos provido de riqueza”, enquanto a vedação do confisco garante que essa distribuição não seja opressiva, a ponto de absorver “a própria fonte de tributação” (Paulsen, 2023, p. 64 e 145).

Em síntese, a capacidade contributiva direciona à forma e à extensão da tributação, e a vedação do confisco estabelece um limite máximo para essa tributação. Isso significa que empresas mais lucrativas ou com maior faturamento devem suportar uma carga tributária maior em comparação com pequenas empresas que possuem menor capacidade financeira.

A reforma tributária destacou a obrigatoriedade de a legislação atenuar a regressividade dos tributos (art. 145, § 4º, CF/88, EC n. 132/2023). Assim sendo, a legislação tributária deve assegurar que as empresas contribuam de forma justa para os cofres públicos, sem comprometer a sua saúde financeira, capacidade de crescimento, ou seja, a sua preservação (Derzi, 2006, p. 337-341).

A correlação entre preservação da empresa e capacidade econômica de pagar tributos, encontra-se explicitado no seguinte dispositivo constitucional:

Art. 145 (...).

§ 1º 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**. (grifo nosso)

Conforme destaca Derzi (2006, p. 343), “no Direito Tributário, durante o desempenho normal das atividades da empresa, o princípio da preservação (iluminado pelo exercício de sua função social) tem o sentido de capacidade contributiva, ou de vedação do confisco”.

A capacidade contributiva e a vedação ao confisco asseguram que a tributação imposta às empresas não seja tão onerosa a ponto de confiscar uma parcela desproporcional de seus lucros ou ativos, a ponto de ameaçar a sustentabilidade da empresa, levando a dificuldades financeiras ou até mesmo à falência. Portanto, mesmo em empresas de grande porte, os tributos devem ser estabelecidos para não comprometer a continuidade dos negócios.

Tributação excessiva no setor empresarial, pode ter um efeito contraproducente, estimulando a sonegação e evasão fiscal, o que gera externalidades negativas, como a perda de receita governamental, distorção da concorrência e alocação ineficiente de recursos e informalidade.

A sonegação consiste no “descumprimento direto da norma impositiva, constituindo crime tributário” ao passo que a evasão é a “fuga do dever fiscal surgido pela ocorrência do fato gerador” (Silveira, 2009b, p. 239-240).

Ambas são práticas ilegais, previstas inclusive na Lei 8.137 de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária e econômica, em que não há recolhimento de tributo, o que gera impactos negativos a terceiros vez que a perda de receita para o governo limita a capacidade de financiamento de serviços públicos essenciais como saúde, educação, segurança e infraestrutura.

Empresas que incorrem em evasão ou sonegação fiscal são capazes de operacionalizar suas atividades com custos reduzidos, facultando-lhes a possibilidade de ofertar seus produtos ou serviços a preços mais competitivos ou de realocar o capital poupado para assegurar vantagem competitiva em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais.

Tal prática resulta em uma alocação ineficiente de recursos econômicos. Em termos econômicos, isso significa que os recursos não estão sendo utilizados para otimizar o interesse social. Essa realidade pode ser compreendida à luz dos seguintes ensinamentos, a respeito da falha de mercado denominada externalidades:

O equilíbrio do mercado, que seria responsável pela maximização do benefício total para a sociedade, nesse caso, deixa de ser eficiente (...). Ou seja, o equilíbrio de mercado é atingido sem que a externalidade, representada pelo custo/valor social, componha a sua equação, o que faz com que o mercado aloque os recursos de maneira ineficiente (Porto; Garoupa, 2022, p. 169)

Um mercado econômico marcado pela instabilidade é caracterizado por desemprego. Essa situação, quando combinada com a complexidade inerente ao sistema tributário e as barreiras burocráticas, fomentam a prevalência da informalidade no âmbito das atividades empresariais.

Há uma correlação direta entre a crescente informalidade e o incremento das taxas fiscais. Esta relação é embasada na Curva de Laffer, um conceito frequentemente explorado em estudos de finanças públicas. De acordo com esta teoria, taxas tributárias mais elevadas tendem a resultar em uma diminuição da base tributária. Em outras palavras, o aumento das alíquotas fiscais induz um crescimento da informalidade (Neri; Fonte, 2010, p. 7).

O crescimento da informalidade, por sua vez “tem um impacto fiscal substancialmente negativo, o que reduz a capacidade fiscal do Estado e a provisão de bens públicos”, além de fomentar postos de trabalhos de má qualidade (Ulyssea; Szernab; Cabral, 2016, p. 81).

A informalidade no contexto empresarial pode também incluir o descumprimento de diversas outras obrigações legais, abrangendo aspectos trabalhistas, previdenciários, ambientais, tributários, entre outros deveres regulamentares.

Uma empresa que não cumpre as obrigações legais, seja elas positivas ou negativas, não cumpre a sua função social (art. 170, II, CF/88). A “função social é atingir uma finalidade útil para a coletividade, e não apenas para as pessoas diretamente envolvidas”, portanto, um dever, em que a atividade empresarial deve harmonizar-se aos interesses da sociedade, por meio de cumprimento a determinados deveres positivos e negativos (Pereira, 2011, p. 55-58).

A informalidade, também, se manifesta como externalidade negativa associada à elevada carga tributária sobre a folha de salário. Esta condição pode desestimular as organizações a ampliar seu quadro de colaboradores, visto que o custo total para a contratação se eleva, estimulando, assim, o provimento de atividades na esfera informal da economia, seja em regime de tempo integral ou parcial, considerando que esta representa uma parcela não tributada (Silveira, 2009a, p. 203).

Destarte, se mostra imperioso que a estruturação tributária seja orientada pelo objetivo de alcançar o pleno emprego, conforme estipula o artigo 170, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988.

Paralelamente, a aplicação de alíquotas tributárias elevadas sobre os rendimentos corporativos pode afetar adversamente a capacidade das empresas de investirem em sua expansão tecnológica.

Desse modo, ao exercitar sua prerrogativa de imposição fiscal, o governo deve ponderar, a respeito dos efeitos decorrentes, visto que a otimização dos meios de produção, assim como a eficiência na distribuição de bens e serviços, somente serão viabilizadas caso a carga tributária não se estabeleça como uma barreira significativa que influencie negativamente as decisões econômicas, resultando no desincentivo de atividades econômicas específicas, em virtude dos substanciais encargos fiscais associados (Fortes, Bassoli, 2010, p. 237).

A tributação majorada, por outro lado, pode servir como um eficiente instrumento de política governamental para mitigar falhas de mercado, especialmente em situações onde a produção e o consumo de bens e serviços acarretam prejuízos à saúde e ao meio ambiente. Nessas circunstâncias, o custo social excede o custo privado (Porto, Garoupa, 2022, p. 168).

Economicamente, estes produtos provocam a alocação ineficiente de recursos econômicos, pois aumentam os custos de saúde pública e a perda de produtividade associada a doenças. Do ponto de vista ambiental, a poluição e a degradação exigem dispendiosas ações de remediação e acarretam a perda de biodiversidade, prejudicando ecossistemas e serviços vitais para a economia, como a polinização e o turismo ecológico.

Alocação ineficiente de recursos “refletem desvios das condições ideais de um sistema competitivo: indivíduos e organizações, que buscam maximizar seus interesses próprios, passam a agir em dissonância com interesse social” (Porto, Garoupa, 2022, p. 165).

Nesta esteira, com vistas atender o postulado de equidade e eficiência, que prevê tratamento diferenciado de atividades empresariais, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, em defesa do meio ambiente, a reforma tributária, conforme já mencionado neste capítulo, criou o imposto seletivo (art. 153, VIII, CF/88, incluído pela EC n. 132/2023)

Considerando que os tributos representam um custo de transação significativo, com potencial para influenciar a estrutura organizacional das empresas, isto é, exercendo um papel crucial na definição dos arranjos contratuais, é imperativo reconhecer que maiores encargos para a produção e consumo de bens e serviços nocivos ao meio ambiente, contrastando com custos reduzidos decorrentes de regimes fiscais vantajosos para biocombustíveis (como o hidrogênio com baixa emissão de carbono e combustíveis fósseis, trazidos pela reforma tributária, art. 225, §1º, VIII, CF/1988), se propõe a fomentar o desenvolvimento de empreendimentos que se alinhem aos princípios de sustentabilidade ambiental (Silveira, 2009a, p. 191-195).

Cumprе ressaltar, que a reforma tributária, com vistas ainda a proteção do meio ambiente, também prevê benefício fiscal consistente em crédito presumido da CBS, para produção de veículos elétricos e tracionados por motor de combustão interna que utilize biocombustíveis (art. 19, EC. 132/2023).

Portanto, não há dúvidas de que a forma e intensidade do exercício do Poder de Tributar têm um impacto direto sobre a economia e, conseqüentemente, sobre a condução das atividades empresariais. No entanto, é importante reconhecer que os agentes econômicos empresariais

podem também exercer influência na configuração do sistema tributário através da prática de lobby.

A proposta original da reforma tributária da PEC 45/2019, cuja bandeira se pautou na “simplificação” do sistema tributário, previa alíquota única para todos os bens e serviços e a proibição de concessão de benefícios fiscais para o imposto sobre valor agregado dual. Entretanto, ao longo do processo legislativo, a proposta foi sofrendo alterações que claramente esvaziou a inicialmente formulada (Calais, 2023).

A previsão de alíquota única, correspondente ao somatório das alíquotas dos estados e municípios do IBS, cedeu espaço para criação, além da alíquota padrão, para outra reduzida de 60% (sessenta por cento), destinada a uma lista, de tamanho considerável, de diversos seguimentos da economia, previstos genericamente no art. 9º da PEC/45, cuja definição caberá à lei complementar. Também previu a isenção ou redução de 100% (cem por cento) do IBS para produtos hortícolas, frutas e ovos, da CBS, para serviços de educação do ensino superior nos termos do Prouni, aos setores de eventos nos termos Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), e reabilitação e recuperação de áreas urbanas (Calais, 2023).

Na modalidade tributária que contempla um desconto de 60% na alíquota, foram incluídos nove diferentes setores, entre eles os da educação, saúde, higiene, alimentação, agropecuária, transporte, tributação de gênero, etc. Esta configuração sofreu posteriormente um agravamento, por meio de emendas propostas pelo Senado Federal, com a incorporação de dois novos setores: o de veículos automotivos destinados a pessoas com deficiência ou autismo e os destinados ao uso em serviços de táxi. Foi criada ainda uma quarta faixa, com desconto de 30% sobre a alíquota padrão, para beneficiar prestadores de serviços (Tomazelli, 2023).

A aplicação de múltiplas alíquotas, consoante destaca Bernard Appy e outros, geram aumento nos custos de conformidade tributária, visto que os contribuintes precisam investir mais tempo na compreensão da legislação, na apuração e nos pagamentos dos tributos, além do acréscimo do contencioso tributário derivado da disputa de interpretações entre o fisco e o contribuinte (Calais, 2023).

Uma pesquisa realizada na Suécia calculou que a simplificação das três alíquotas positivas do IVA sueco para uma única poderia reduzir os custos de conformidade tributária no país em aproximadamente 30%. Essa mudança poderia representar uma economia significativa em termos de tempo e recursos para os contribuintes, alinhando-se a uma estrutura tributária mais eficiente e acessível (Szelracikowski, Porto, 2023, p. 386).

Se não bastasse estabeleceu regimes específicos, que diferem do padrão do IVA a vários seguimentos, como operações com bens imóveis, serviços financeiros, planos de assistência à

saúde, concurso de prognósticos, combustíveis e lubrificantes, serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, bares, restaurantes e aviação regional, sociedades cooperativas, compras governamentais, uns com incidência monofásicas, outros com dois regimes alternativos, e alguns com permissão de alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, e possibilidade de tributação com base na receita ou no faturamento (art. 156-A, § 6º, I a VI, CF/88, incluído pela EC 132/2023).

Empresas que exercem lobby eficaz podem obter vantagens fiscais, conforme restou demonstrado na reforma tributária. Tal prática pode distorcer a estrutura de preços, afastando-se dos princípios de oferta e demanda, e levar a uma alocação de recursos baseada mais em poder político do que em eficiência econômica. Um exemplo é a previsão genérica de redução de 60% da alíquota padrão, para alimentos destinado ao consumo humano, prevista na emenda constitucional 132/2023. Os setores de alimentação que serão beneficiados, ainda está pendente de definição, o que ocorrerá por meio de lei complementar. Claro que setores com maior poder político e potencial para exercer pressão, certamente, levarão vantagem na fixação da alíquota reduzida.

Apesar de o lobby constituir um elemento legítimo dentro do contexto democrático, quando as ações dos agentes são orientadas para a maximização de interesses individuais em prejuízo do bem-estar coletivo, no âmbito do sistema tributário, pode prejudicar a equidade competitiva e a eficiência do mercado. Isso ocorre devido ao comportamento de busca por renda (rent-seeking), onde benefícios financeiros são concedidos a um grupo específico de agentes econômicos favorecidos por um regime regulatório mais vantajoso (Porto, Garoupa, 2022, p. 183-184).

A convergência teórica entre tributação e preservação da empresa apresentada até o momento, teve como foco um dos elementos do Poder de Tributar, ou seja, a instituição de tributos. As obrigações acessórias tributárias, que envolvem a realização de procedimentos administrativos, como a manutenção de registros, a emissão de notas fiscais e a entrega de declarações e relatórios ao fisco, referem-se a outros elementos do Poder de Tributar: arrecadação e fiscalização.

As atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, da mesma forma que a instituição, devem ser regulamentadas de forma que não gerem efeitos negativos na atividade empresarial e, por consequência, na preservação da empresa.

Destarte, os custos de conformidade fiscal, devem ser considerados na carga fiscal, vez que “também pode ofender a neutralidade fiscal geral do sistema e se constituir em um custo distorsivo do sistema de preços de uma determinada economia (*distortionary cost on*

deadweight loss of taxation)”, o que contraria o sistema tributário e econômico constitucional (Silveira, 2009b, p. 127).

O exercício do Poder de Tributar deve estar em consonância com o princípio da preservação da empresa, de modo a possibilitar o financiamento de políticas públicas e a promoção de direitos fundamentais.

Tal perspectiva não se restringe meramente à avaliação do ônus fiscal brasileiro sobre a atividade empresarial, que acarreta repercussões adversas na sustentabilidade das empresas — questão que será detalhada no capítulo subsequente —, mas se estende também à procura pela efetivação do compliance fiscal e ao aprimoramento de um sistema jurídico tributário que almeja a manutenção da atividade empresarial, temas estes que receberão atenção no terceiro e quarto capítulo.

2. O CUSTO FISCAL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS

A livre concorrência, examinada no capítulo precedente, constitui-se o ponto de equilíbrio entre a voracidade fiscal do Estado e a eficácia do sistema econômico. Todavia, a análise da livre concorrência e do desenvolvimento econômico nacional não pode ser efetuada de maneira isolada do cenário internacional e dos efeitos da globalização, pois tal abordagem acarretaria uma compreensão parcial e insuficiente.

O Estado Brasileiro “ao onerar excessivamente os produtos e serviços aqui produzidos, dificulta que estes alcancem a eficiência desejada para a competição internacional”. A referida oneração excessiva, é usualmente denominada “custo Brasil” (Tavares, 2011, p. 270).

O custo Brasil engloba um conjunto de custos de produção e despesas decorrentes de um sistema tributário complexo, deficiências em infraestrutura, burocracia, instabilidade jurídica, questões trabalhistas, atividade regulatória, entre outros (Brasil, 2023d, p. 5).

De acordo com estudo conduzido pelo Movimento Brasil Competitivo (MBC), em colaboração com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC), o atual "custo Brasil" ascende a aproximadamente R\$ 1,7 trilhão anualmente, o que corresponde cerca de 19,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional no ano de 2022 (Brasil, 2023d, p. 6).

O relatório da consulta pública realizada pela Secretaria de Competitividade e Política Regulatória do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, explicita que o indicador total do Custo-Brasil é composto por vários componentes, por exemplo, o custo para abrir uma empresa, dispor de infraestrutura, acessar insumos básicos, o decorrente do ambiente jurídico regulatórios, entre outros. Dentre os indicadores apontados na pesquisa, o custo de honrar tributos, destacou-se entre os mais elevados, perdendo somente para o custo de empregar capital humano, no qual também contempla tributos, como a contribuição sobre a folha de salários (Brasil, 2023d, p. 6-9).

No Brasil as empresas enfrentam a incidência de uma variedade de tributos, cuja aplicabilidade e intensidade dependem intrinsecamente do tipo e das particularidades inerentes à atividade empresarial, bem como do regime tributário escolhido. Também, outras especificidades, que, embora não decorram diretamente de fatos geradores inerentes a atividade empresarial, podem, ocasionalmente, fazer incidir tributos às empresas, como o empréstimo compulsório, contribuição de melhoria, imposto sobre propriedade territorial urbana, entre outros.

A doutrina de Paulsen (2023, p. 25), explicita que a partir do texto da Constituição Federal de 1988, é possível extrair o conceito de tributo, que nas palavras do autor:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista a obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou por terceiros em prol do interesse público.

O Tributo, portanto, é um termo abrangente que se refere a obrigações financeiras pagas ao Estado, do qual deriva subespécies, como impostos, taxas e contribuições especiais, que incidem sobre a atividade empresarial.

Na conjuntura fiscal brasileira atual, as empresas são obrigadas a recolher no desenrolar da atividade empresarial, entre cinco a nove distintos tipos de impostos: o Imposto sobre Importação (art. 153, I, CF/88), Imposto sobre Exportação (art. 153, II, CF/88); Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (art. 153, III, CF/88.), Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, CF/88), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, II, CF/88); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, III, CF/88).

A partir de 2026 as empresas também deverão pagar a Contribuição sobre Bens e Serviço, e Imposto sobre bens e serviços, cujas alíquotas somadas será de 1% (art. 125, ADCT da CF/88). Em 2027, o Pis e Confins serão extintos, e será estabelecida a alíquota de referência da CBS que irá substituí-los (art. 126, I, “a”, II, ADCT da CF/88). Em 2029 iniciará o processo de extinção gradual do ICMS e do ISS, que será extinto totalmente em 2033, passando a incidir o IBS (art. 129 e art. 129, ADCT da CF/88).

Quando a empresa realiza operações financeiras no decorrer das atividades empresariais, ou é proprietária de imóveis ou veículos automotores, também deverá recolher o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (art.153, V, CF/88), Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I, CF/88), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III, CF/88).

A depender da atividade empresarial desenvolvida, também incidirá Taxa de Serviço e/ou Taxa de Exercício do Poder de Polícia (art. 145, II, CF/88).

Por fim, a empresa deve arcar, em média, com sete contribuições especiais, que englobam a Contribuição previdenciária sobre a folha (art. 195, I, a, CF/88), a receita ou faturamento – PIS/Confins (art. 195, I, b, CF/88), a Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (art. 195, I, c, CF/88),

Contribuição Social do Importador – PIS/Confins (art. 195, IV, CF/88), Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (art. 149, CF/88), Contribuições do Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas (art. 149, CF/88), Contribuição de Iluminação Pública (art. 149-A, CF/88).

A tributação incidente sobre a atividade empresarial, consoante se denota, é vasta. Se não bastasse, a legislação tributária brasileira consiste em uma complexa malha jurídica, que estabelece múltiplos encargos fiscais. Essa sobreposição e interação de normas tributárias, frequentemente, resultam em conflitos de competência e geram uma pluralidade de interpretações.

Isto porque a mencionada multiplicidade regulatória, apresenta alíquotas variadas, imunidades tributárias, concessões de isenções e um extenso catálogo de obrigações fiscais. Toda essa complexidade obriga o contribuinte empresarial, a dedicar aproximadamente 1.958 horas anuais à apuração de impostos, segundo relatório o Banco Mundial (Doing Business 2019), colocando o Brasil como o pior classificado, em 190 países pesquisados, cuja média gasta é de 206 horas (Câmara dos Deputados, 2019).

Segundo o Relatório de outubro de 2017, do Grupo de trabalho sobre a reforma tributária da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), do Senado Federal, criado para analisar a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 (PEC 45/2019) que deu origem a Emenda Constitucional n. 132/2023, o sistema tributário nacional apresenta inúmeras disfunções, como regressividade provocada pela elevada tributação no consumo e reduzida nos rendimentos; alta litigiosidade tributária; detrimento da competitividade das empresas decorrente do efeito cascata de tributos (cumulatividade); alta complexidade geradora da elevação de dispêndio de tempo e dinheiro para o cumprimento das obrigações tributárias; concentração de arrecadação tributária na União na forma das inúmeras contribuições (Funaro, 2023, p. 352-353).

A complexidade do sistema tributário brasileiro acarreta custos elevados para que o contribuinte permaneça em compliance, suscitando, dessa forma, a sonegação fiscal e a inadimplência. Também leva à ineficiência nos processos de fiscalização e arrecadação, resultando em prejuízos para o próprio Estado. Essa situação pode ser evidenciada pelo número elevado de execuções fiscais, que ultrapassaram a 27 milhões em 2022, conforme Relatório “Justiça em Números” do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2023, p. 150).

Assim sendo, o custo fiscal brasileiro constitui uma faceta do chamado "custo Brasil", caracterizado pela elevada carga tributária e os gastos associados à manutenção da conformidade fiscal pelas empresas instaladas no país, decorrente da complexidade do sistema tributário nacional.

2.1 A CARGA TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL NO BRASIL

A carga tributária refere-se à proporção total dos tributos, cobrados pelo governo, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). A carga tributária bruta (CTB) do Governo Geral (Governo Central, Estados e Municípios), em 2022, foi de 33,71% do PIB, conforme parecer da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que segue o padrão do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (STN, 2023, p. 5).

O boletim de estimativa da carga tributária bruta do governo geral da Secretaria do Tesouro Nacional, traz uma tabela que especifica a carga fiscal de cada esfera do governo, por espécie tributária.

Tabela 1 - Carga Tributária Bruta por esfera de governo e espécie tributária – Brasil – 2021/2022 Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes; Pontos percentuais do PIB³

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2021	2022	2021	2022
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	2.941.152	3.342.093	33,05%	33,71%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ^{1/}	1.950.896	2.258.551	21,92%	22,78%
Impostos	1.295.006	1.512.805	14,55%	15,26%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	696.007	910.263	7,82%	9,18%
Imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF	53.788	55.059	0,60%	0,56%
Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ	210.058	281.264	2,36%	2,84%
Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF ^{2/}	319.669	417.774	3,59%	4,21%
Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL	112.469	156.093	1,26%	1,57%
Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital	23	72	0,00%	0,00%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	49.325	57.061	0,55%	0,58%
Contribuição social do salário-educação	23.833	27.024	0,27%	0,27%
Contribuições para o Sistema S ^{3/}	23.103	27.273	0,26%	0,28%
Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	2.389	2.764	0,03%	0,03%
Impostos sobre a propriedade	2.187	2.614	0,02%	0,03%
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	2.167	2.594	0,02%	0,03%
Outros impostos sobre a propriedade	20	20	0,00%	0,00%
Impostos sobre bens e serviços	485.451	483.832	5,46%	4,88%
Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS	269.705	271.903	3,03%	2,74%
Contribuição para o PIS	57.614	58.408	0,65%	0,59%
Imposto sobre produto industrializado	70.414	58.944	0,79%	0,59%
Impostos sobre transações financeiras - IOF	49.024	58.989	0,55%	0,59%

³ Fonte: SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, 2023, p. 08-09. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 04 jan. 2024.

CIDE-Combustíveis	1.924	1.660	0,02%	0,02%
Contribuição sobre Concursos de Prognosticos e Sorteios	3.084	3.844	0,03%	0,04%
Prêmio do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais - DPVAT	13	3	0,00%	0,00%
Contrib. pela Lic. de Uso, Aqu. ou Transf. de Tecn. - CIDE - Remessas ao Exterior	7.585	7.925	0,09%	0,08%
Taxas administrativas	5.315	5.817	0,06%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	20.774	16.339	0,23%	0,16%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	62.036	59.034	0,70%	0,60%
Imposto sobre a Importação	61.876	58.981	0,70%	0,59%
Imposto sobre a Exportação	160	53	0,00%	0,00%
Outros impostos	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	655.891	745.746	7,37%	7,52%
Contribuições para o RGPS	450.809	518.970	5,07%	5,23%
Contribuições para o RPPS	51.190	50.456	0,58%	0,51%
Contribuições para o FGTS ^{4/}	137.020	156.298	1,54%	1,58%
Contribuição para o PASEP	16.871	20.022	0,19%	0,20%

Por meio da soma do percentual apresentado na figura acima, para cada espécie tributária: a tributação sobre o lucro, receitas e faturamento, operações sobre produtos e serviços, importações e exportações, folha de salários, investimentos e operações financeiras, e o exercício de certas atividades reguladas; estima-se uma média geral de 25,98% do PIB, de carga tributária sobre as pessoas jurídicas no Brasil. Cumpre destacar que não considerou na soma a tributação sobre a propriedade imóvel e veículos, vez que incidentes também sobre as pessoas físicas (STN, 2023, p. 08).

Estudo elaborado pelo Banco Mundial, intitulado "Subnational Doing Business in Brazil", que analisa a regulamentação comercial incidente sobre as empresas brasileiras nos 26 estados da Federação e no Distrito Federal, estabelece uma correlação entre a carga tributária e os lucros totais das empresas. De acordo com a pesquisa, a carga tributária em todo o território nacional varia aproximadamente entre 64,4% e 66,4%. É relevante, destacar, que os impostos estaduais e municipais representam uma fração menor, constituindo menos de 10% do total de tributos e contribuições (World Bank Group, 2021, p. 98).

A carga tributária imposta a cada empresa, no entanto, diverge em função de variáveis como o setor em que opera, as atividades por ela desenvolvida, seu volume de produção, a localização geográfica da empresa e, de modo particular, o regime de tributação que lhe é aplicado.

2.1.1 Aspectos gerais da tributação das empresas: tributos incidentes, base de cálculo, alíquotas, regimes de tributação

De acordo com o Banco Mundial, no âmbito federal, as contribuições sociais representam 40,9%, e os impostos sobre renda corporativa 22,5%, dos lucros, das empresas no Brasil (World Bank Group, 2021, p. 98).

O Sistema tributário brasileiro prevê dois tributos federais que incidem diretamente sobre os lucros das empresas, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A tributação sobre o lucro é mensurada de acordo com o regime tributário adotado, podendo ser sobre o lucro real, lucro presumido ou arbitrado, sendo que a CSLL acompanha o regime estabelecido para o recolhimento do IRPJ, com as adaptações previstas em lei.

O regime de tributação pelo lucro real “consiste em ajustar o lucro líquido contábil por meio de adições, exclusões e compensações de acordo com as normas legais vigentes (art. 258 do RIR/2018)” (Mendes e Garcia, 2022, p. 1).

A tributação com base no lucro real, implica a adoção de procedimentos mais rigorosos, para apuração do lucro, que será a base de cálculo do IRPJ. Tal processo envolve uma análise minuciosa das receitas e das deduções legítimas. Neste processo é fundamental não confundir o lucro líquido - correspondente ao lucro contábil - com o lucro real. Portanto, ao obter o lucro líquido, procede-se aos ajustes necessários, incluindo adições, exclusões e compensações, para a apuração do lucro real (Paulsen, 2023, p. 450).

Já a base de cálculo para a CSLL para as empresas que adotam o regime de tributação pelo lucro real, será “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, conforme estabelece o art. 2º, Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Há distinção entre a base de cálculo do IRPJ (lucro real) e CSLL (resultado ajustado), cuja diferenciação reside especificamente na diversidade das deduções e compensações que são permitidas em uma e outra base (Paulsen, 2023, p. 558).

As empresas que não estiverem obrigadas, a apuração pelo lucro real, poderão optar pelo regime de lucro presumido, forma de regime simplificado para determinar a base de cálculo do IRPJ e CSLL (Mendes. Garcia, 2022, p. 236).

O lucro presumido é apurado mediante a aplicação de um percentual de 8% (regra geral) - sendo exceções o percentual de 1,6% a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16% para serviços de transporte de passageiros; 32% para as prestadoras de serviços; 38,4% para as atividades de

operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC) - sobre a receita bruta auferida (art. 15, Lei n. 9.249/1995).

A base de cálculo, determinada pelo método mencionado, como a denominação indica, é um valor presumido, pois o lucro efetivo pode ter sido superior ou inferior ao percentual aplicado sobre a receita bruta. Essa metodologia permite a dispensa da apuração do lucro real e das complexidades associadas (Paulsen, 2023, p. 453).

O regime de lucro arbitrado, por sua vez, não se trata de opção do contribuinte, mas quando este incorre em alguma omissão ou falha na apuração do lucro real. A base de cálculo é arbitrada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte quando for conhecida a receita bruta, caso em que será aplicado os percentuais previstos para o lucro presumido (Caliendo, 2017, p. 841).

A Receita Federal do Brasil estabelece, por meio de Instrução Normativa, as hipóteses em que se aplica o regime do Lucro arbitrado, ou seja, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; houver indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências na escrituração que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real; houver opção indevida pelo lucro presumido, e outras (art. 226, INRFB n. 1.700/ 2017).

Assim como nos regimes do lucro real e presumido, a apuração da CSLL segue o regime adotado para o IRPJ, portanto “a pessoa jurídica que pagar o IRPJ com base no lucro arbitrado determinará a base de cálculo da CSLL com base no resultado arbitrado” (Mendes; Garcia, 2022, p. 263).

O IRPJ e CSLL, como regra geral, possuem regime trimestral de apuração. Entretanto as pessoas jurídicas submetidas ao regime pelo lucro real podem optar por um único período anual com recolhimentos mensais por estimativa. Haverá ainda apurações em períodos eventuais, em casos de cisões, fusões, incorporações ou encerramento da pessoa jurídica por liquidação (Caliendo, 2017, p. 834-835).

Apurada a base de cálculo, seja pelo regime de lucro real, presumido ou arbitrado, procede-se à aplicação da alíquota correspondente ao IRPS e à CSLL, para auferir o valor do tributo a ser pago.

A alíquota padrão do IRPJ no regime de lucro real é de 15% mais um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder o montante mensal de R\$20.000,00 (vinte mil reais), (art. 2º, § 1º § 2º, Lei 9.430/1996). A alíquota padrão da CSLL é de 9%, e a incidente em serviços

equiparados a financeiros, como corretora de seguros, valores mobiliários e outras, a alíquota é de 15%, e das instituições financeiras propriamente ditas de 20% (art. 3º da Lei 7.689/1988).

Consoante se observa a alíquota nominal padrão da tributação sobre o lucro corporativo chega a 34% o que excede a de qualquer nação membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) cujas pesquisas apontam apenas um caso de alíquota estatutária superior ao brasileiro, a de 35% no modesto arquipélago de Malta, que ocupa a primeira posição na lista de 111 países (Orais, 2022, p. 67).

Já o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)⁴ são contribuições, de competência da União, destinadas ao financiamento da seguridade social, incidentes sobre a receita ou faturamento da empresa. Referidas contribuições se submetem a dois regimes de tributação, ao cumulativo e o não cumulativo (art. 239 e art. 195 CF/88).

A não-cumulatividade é caracterizada pela propriedade de um tributo que permite ao contribuinte deduzir, em cada etapa da cadeia operacional, o valor do imposto incidente na operação anterior do montante devido, na operação subsequente relativa à circulação de produtos.

A carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, é minimizada por meio da não cumulatividade, portanto diminui o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico (Melo; Lippo, 2004, p. 51-52.)

Nesse regime, as alíquotas são de 1,65% para o PIS (art. 2º, Lei n. 10.637/ 2002) e 7,6% para a COFINS (art. 2º, Lei n. 10.833/ 2003), conforme estabelecido nas leis referidas. Aplica-se o regime não cumulativo as empresas enquadradas no lucro real (Viana, 2007, p. 09).

No regime cumulativo, as alíquotas nominais são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS (art. 8º, Lei n. 9.718/1998). Não é permitido descontar créditos em relação às compras de insumos. Este regime é aplicável às empresas enquadradas pelo lucro presumido (com algumas exceções), arbitrado e as empresas do Simples Nacional (Souza, 2018, p. 154-155).

A Emenda Constitucional n. 42/2003, instituiu também o PIS Importação e COFINS Importação⁵, incidentes na importação de produtos estrangeiros e em serviços prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior. A base de cálculo é o valor

⁴ Em 2027, o PIS e COFINS serão extintos, e será estabelecida a alíquota de referência da CBS que irá substituí-los (art. 126, I, "a", II, ADCT da CF/88, incluído pela EC n. 132/2023) – *vide* capítulo 02, p. 51.

⁵ *Ibid.*, nota 3.

aduanero da operação e as alíquotas são de 2,1% para o PIS-Importação e 9,65% para a COFINS Importação (art. 7º e art. 8º Lei n. 10.865/ 2004).

Na produção incide o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁶, tributo federal, de natureza seletiva (produtos considerados supérfluos ou de luxo tendem a ter alíquotas maiores, do que os essenciais) e não cumulativo (creditamento do imposto pago anteriormente em embalagens, matéria-prima), (Paulsen, 2023, p. 456-462).

O IPI incide na saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial e no desembaraço aduanero de produto de procedência estrangeira (IPI importação), (art. 35, Decreto n. 7.212/2010).

A base de cálculo do IPI, incidentes sobre os produtos nacionais, corresponderá o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, portanto, englobará o valor do produto, mais frete e despesas acessórias, como juros e taxas (art. 190 II, Decreto n. 7.212/2010).

O IPI importação, ou seja, incidente sobre produtos de procedência estrangeira, a base de cálculo corresponderá, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneros por ocasião do despacho de importação acrescido do montante desses tributos, e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis, e o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (art. 190, Decreto n. 7.212/2010).

As alíquotas do IPI estão previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), com alíquotas fixadas entre 0% a 300% de acordo com a essencialidade do produto. Os produtos, não industrializados, inclusos na tabela referida, são identificados pela sigla NT – não tributados (Decreto n. 11.158/2022).

No consumo da produção da atividade empresarial, incidem o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS)⁷.

O ICMS é tributo estadual, de natureza indireta, visto que o pagamento é suportado pelo consumidor final e não pelo contribuinte, incide ao longo de todo o processo econômico,

⁶ Conforme a reforma promovida pela emenda constitucional n. 132/2023, o IPI e IPI-Importação juntamente com o PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação e IPI, serão extintos em 2027 e substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A incidência do IPI, somente será mantida, como exceção, sobre os produtos industrializados da Zona Franca de Manaus (art. 126, III, a, ADCT) – vide cap. 01, p. 30.

⁷ A emenda constitucional n. 132/2023, estabeleceu a extinção gradual do ICMS juntamente com ISS, entre os anos de 2029 a 2032, que serão substituídos pelo IBS, na seguinte proporção: 90% das alíquotas atuais em 2029; 80% em 2030; 70% em 2031; 60% em 2032 (art. 128 ADCT, incluído pela EC n. 132/2023) – vide cap. 01, p. 33.

abrangendo desde a fase de produção até a efetivação do consumo de bens e serviços no mercado. Este imposto é aplicado de maneira não cumulativa e possui caráter seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (Caliendo, 2017, p. 898).

Os regimes de tributação que incidem sobre as bases econômicas acima, também são diversos, a saber: comum (débito e crédito); substituição tributária (ICMS-ST); diferencial alíquota (DIFAL); Não incidência; ICMS Importação (art. 155, § 2º IX, a, CF/88); Outros regimes e, por fim, o regime simples nacional.

O regime comum, ou seja, de aproveitamento do crédito, possibilita ao contribuinte compensar o que pagou de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços com o que deve recolher na venda destes produtos ou serviços (Caliendo, 2017, p. 924-925).

Conforme se extrai dos dispositivos jurídicos da Lei Kandir, que traz o regulamento geral do ICMS e do Código Tributário Nacional, o regime de substituição tributária (ST) é uma técnica de arrecadação em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido em operações ou prestações é atribuída a outro contribuinte. Assim quem recolhe o Imposto é o contribuinte substituto, e o substituído aquele que teve seu imposto recolhido (arts. 6º ao art.10, LC n. 87/1996 e art. 128, CTN).

No contexto do ICMS a substituição tributária pode ocorrer em operações concomitantes, para frente (antecipada), ou para trás (diferida) ⁸. A primeira modalidade manifesta-se quando a transferência da obrigação tributária de um contribuinte para outro ocorre entre partes da cadeia jurídico-comercial idêntica (Caliendo, 2017, p. 922-924).

No método denominado "para frente", a arrecadação dos tributos pertinentes à entrega de mercadorias é efetuada de modo antecipado, fundamentando-se em informações fornecidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária. Por outro lado, na substituição tributária "para trás", o raciocínio é oposto, também designada como tributação "diferida", a cobrança do imposto é adiada. Isso implica que somente ao final da cadeia de distribuição do produto, será efetuado o pagamento total do tributo, englobando todas as transações realizadas anteriormente (Caliendo, 2017, p. 922-923)

O CONFAZ (2018) detém a competência para elaborar a lista que define os seguimentos que se submetem ao regime de substituição tributária do ICMS.

O regime conhecido como DIFAL⁹ é aplicado quando uma mercadoria é vendida por um estado e destinada a um consumidor final em outro estado, caso em que o valor do ICMS

⁸ Os regimes de substituição tributária e Difal, serão extintos com a entrada em vigor do IBS, que terá regime de apuração unificado e não cumulativo – vide cap. 03, item 3.1.1, p. 88-89.

⁹ Ibid. nota 07.

recolhido deverá corresponder “a diferença entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e alíquota estadual” (Souza, 2018, p. 97).

A Lei KANDIR delinea uma série de elementos que compõem a base de cálculo do ICMS, como a venda e transferência de produtos, o transporte interestadual ou intermunicipal, abrangendo bens, pessoas ou valores, bem como sobre a importação de mercadorias, independentemente do propósito de revenda ou uso próprio, prestação de serviços realizados no exterior e os serviços de telecomunicações, e outros. (art. 13, LC n. 87/1996).

Entretanto não ocorre a incidência do ICMS, embora enquadrem-se nas bases econômicas do imposto, operações que destinam mercadorias ou serviços ao exterior, transações interestaduais com energia elétrica e petróleo destinadas à industrialização ou comercialização, operações com ouro definido como ativo financeiro, e aquelas relativas a mercadorias usadas na prestação de serviços municipais, as transferências de propriedade de estabelecimentos, operações decorrentes de alienação fiduciária, arrendamento mercantil sem incluir a venda do bem arrendado, transferências de bens móveis salvados de sinistro para seguradoras, e serviços ligados à transmissão e distribuição de energia elétrica (art. 3º, LC n. 87/1996).

O regime jurídico aplicado ao ICMS ainda prevê imunidades a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art.150, VI, "d", CF/88). As legislações estaduais ainda podem prever isenções, como, por exemplo, a do estado de São Paulo que concede isenção de ICMS na aquisição de veículo automotor novo, por pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista e na operação interna com acessórios e adaptações especiais para serem instalados em veículo automotor (São Paulo, Portaria CAT 18, de 21-02-2013)

As alíquotas do ICMS são estipuladas por leis de cada entidade da federação. No ano de 2024 vão variar entre 17% (estados do Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Santa Catarina, Rio Grande do Sul) e 22% (Maranhão) que possui a maior alíquota. Os demais estados possuem alíquotas de 18%, 19%, 19,5%, 20% e 20,5% (Neder, 2024)¹⁰.

O ISS¹¹, tributo municipal, de natureza real e de incidência direta, ou seja, sobre o preço do serviço realizado, sem considerar a capacidade financeira do prestador. Diferentemente do ICMS, no ISS não é possível transferir o encargo financeiro a terceiro (Caliendo, 2017, p. 971-972).

¹⁰ Segundo estimativa do Ministro da Fazenda, Fernando Hadad, estima-se que a alíquota do IBS que substituirá o ICMS e ISS, ficará em torno de 27% - vide cap. 03, item 3.1.1, p. 88-89.

¹¹ Vide nota 06

O regulamento geral do ISS encontra-se na Lei complementar n. 116 de 31 de julho de 2003, que traz em anexo um extenso rol de serviços tributáveis pelo imposto municipais que “não estão sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. Referida Lei Complementar, ainda define as alíquotas mínima e máxima, entre 02% e 05% (art. 8o-A e art. 8º, LC n. 116/2003)¹².

A empresa que realiza importação de insumos ou produtos, arcará também com o Imposto sobre Importações (II), tributo de âmbito federal. Caracteriza-se por sua natureza real, incidindo diretamente sobre mercadorias provenientes de outros países, independentemente da capacidade econômica do importador (Caliendo, 2017, p. 801).

O Imposto de Importação é classificado como um imposto direto, visto que não há transferência do seu ônus econômico para terceiros, diferentemente do que ocorre com o ICMS. Este imposto apresenta uma finalidade extrafiscal e regulatória, tendo como objetivos o controle da entrada de produtos estrangeiros no território nacional e a segurança da economia brasileira (Caliendo, 2017, p. 801).

A determinação da base de cálculo do Imposto sobre Importações é primordialmente normatizada pelo artigo 20 do Código Tributário Nacional, que estabelece duas formas distintas. Uma base de cálculo estipulada por unidade de medida determinada, como por exemplo, na importação de seda, a tributação pode ser calculada por metro do produto importado, sendo a alíquota um valor fixo em reais por unidade. Alternativamente, caso a base de cálculo seja o valor monetário do produto, a alíquota exigida será do tipo *ad valorem*, ou seja, um percentual aplicado sobre o preço do produto. Esta é predominante na legislação vigente (Costa, 2023, p. 447).

As alíquotas do Imposto de Importação encontram-se definidas na Tarifa Externa Comum (TEC) com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que variam de 0% a 20% (Mercosul, 1995).

No caso de aplicação do Regime de Tributação Simplificada (RTS), instituído pelo Decreto n. 1.804 de 03 de setembro de 1980, regulamentado pela Portaria do MF n. 156/99, será aplicado a alíquota única de 60% (sessenta por cento). Referido regime pode ser adotado na importação de bens de encomenda internacional, destinada as pessoas jurídicas também (Paulsen, 2023, p. 514)

Os produtos incluídos em encomendas internacionais deverão possuir um valor total que não exceda US\$ 3.000,00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou correspondente

¹² Ibid. nota 09.

em outra moeda. Ainda que a alíquota do Regime de Tributação Simplificada (RTS) seja consideravelmente mais elevada em comparação às tarifas aplicadas na Tarifa Externa Comum (TEC), observa-se uma isenção em relação a outros tributos federais incidentes na importação, tais como PIS/Cofins Importação e IPI-Importação (Paulsen, 2023, p. 515)

Contudo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)¹³ relativo à importação é exigido, no RTS, devendo ser pago diretamente na agência dos correios como condição para a retirada do bem. É importante ressaltar que o RTS não se aplica a produtos prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas e artigos de tabacaria, assim como aqueles itens que ultrapassam o limite de valor proposto (Paulsen, 2023, p. 515).

O Imposto de Exportação, por sua vez, possui estrutura bem semelhante ao Imposto de Importação, federal, com natureza extrafiscal e regulatória, direto, e base de cálculo por unidade de medida específica ou *ad valorem*. O imposto incide na saída definitiva do produto nacional ou nacionalizado do país (art. 23 CTN).

A imposição do imposto de exportação acarreta uma sobrecarga nos produtos nacionais, o que resulta em uma diminuição de sua competitividade no mercado internacional (Costa, 2023, p. 448). Nesta entoada, no Brasil, atualmente, há uma única previsão de incidência do Imposto de Exportação em vigência, para cigarros que contenham tabaco, com alíquota de 150% (Decreto-lei n. 2876/98).

Ainda visando estimular a exportação, a Constituição Federal prevê imunidade específica em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico relativa as receitas decorrentes da exportação (art. 149, § 2º, inciso I, CF/88) imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, inciso III, CF/88), imunidade do ICMS¹⁴ sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, e sobre serviços prestados a destinatários no exterior. No entanto, assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” CF/88). Finalmente, também autoriza lei complementar excluir a incidência do ISS na exportação de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, inciso II, CF/88).

Mesmo que não constitua atividade propriamente empresarial, são obrigadas ao pagamento de impostos sobre patrimônio quando o detiver, ou na transmissão dos mesmos. Portanto, as empresas proprietárias de imóveis urbanos estão sujeitas ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), um tributo de competência municipal, cuja base de cálculo é o valor venal do bem.

¹³ Vide nota 06.

¹⁴ Vide nota 06

As alíquotas do IPTU são determinadas por legislação específica de cada município, contudo, o Estatuto das Cidades, estipula uma alíquota máxima de 15% (art. 7º, § 1º, Lei n. 10.257/2001). Já as empresas proprietárias de imóveis rurais estão obrigadas ao pagamento do Imposto Territorial Rural (ITR), um imposto federal cujas alíquotas oscilam entre 0,03% e 20%, conforme a extensão do imóvel em hectares e seu grau de utilização (Tabela Anexa - Lei n. 9.393/996).

Na eventualidade de transmissão dos bens ou direitos sobre os imóveis de propriedade das empresas, incidirá o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), imposto municipal, cuja competência é definida pela localização do bem. A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, com alíquotas previstas nas legislações municipais, não havendo mais, conforme a Constituição Federal, um limite máximo definido por resolução do Senado (Paulsen, 2023, p. 405-438).

Cumprê destacar que o fato gerador dos tributos incidentes sobre o patrimônio, acima demonstrados, é a propriedade e transferência de bens imóveis. Portanto, sobre as receitas advindas de operações imobiliárias (atividade empresarial) incidem IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS¹⁵.

Incidirá ainda o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotores (IPVA) sobre os veículos da empresa, imposto estadual, cuja base de cálculo é o valor de mercado do veículo usado, conforme a tabela Fipe da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Paulsen, 2023, p. 406-407).

No julgamento do RE 1.016.605/2020, o Supremo Tribunal Federal, destacou que o IPVA está no ordenamento jurídico brasileiro desde a emenda constitucional n. 27/1985 à Constituição Federal de 1967, mas ainda não foi editada a lei complementar, estipulando as normas gerais, conforme art. 146, III da CF/88. Portanto, os estados exercem competência plena para editar as leis relativas ao IPVA (art. 24, § 3º c/c art. 34 § 3º ADCT, CF/88).

Os impostos sobre Operações Financeiras (IOF), incidirá nas atividades empresariais que envolver operações de crédito, seguro, câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, por exemplo, quando a empresa toma um crédito bancário, contrata seguro, realiza troca de moeda nacional por estrangeira, adquire títulos e valores mobiliários como letras de câmbio e ações. A base de cálculo do IOF corresponde ao valor da operação realizada, consoante se denota do art. 64 do Código Tributário Nacional. (Costa, 2023, p. 470-474)

¹⁵ Vide nota 05.

As alíquotas do IOF estão previstas na Lei n. 8.894, de 21 de junho de 1994, Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1969 de 28 de julho de 2020 e Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

Nas Operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários, a lei estabelece alíquota máxima de 1,5% ao dia, ao passo que nas operações que envolvem contratos derivativos, a alíquota máxima é de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor da operação. Nas operações de câmbio será cobrado à alíquota de 25% sobre o valor de liquidação da operação cambial (art. 1º, Lei n. 8.894/1994).

Empresas que exercem atividade de *factoring*, compram créditos a prazo, arcará com alíquota de 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento) ao dia, acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de IOF, incidente entre a data da ocorrência do fato gerador e a data do vencimento de cada parcela do direito creditório alienado (art. 9º § 2º, III, INRFB n. 1969/2020).

No caso das operações de crédito consistente em mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, concedido por pessoas jurídicas não financeiras, o IOF incide somente sobre as operações com as mesmas alíquotas referidas (art. 10, INRFB n. 1969/2020).

Nas demais operações de crédito a alíquota prevista para as empresas, também é de 0,0041% e nas operações que envolvem rendimentos financeiros, a empresa poderá pagar de 0 a 96% de IOF sobre os rendimentos, segundo o número de dias, limitados a 30, nos termos da tabela anexa ao decreto referido (Decreto n. 6.306/2007).

As empresas e entidades equiparadas, que contratam empregados ou trabalhadores avulsos, são obrigadas a efetuar o recolhimento da contribuição social incidente sobre a folha de salários e todos os rendimentos do trabalho, pagos ou creditados sob qualquer forma, a indivíduos que prestem serviços, independentemente da existência de vínculo empregatício. A base de cálculo para essa contribuição é o montante total das remunerações pagas ou creditadas (Paulsen, 2023, p. 532).

A alíquota consiste em 20% do total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais que lhe prestem serviços (art. 22, I, da Lei n. 8.212/1991). A instituição financeira, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, e entidades de previdência privada aberta e fechada, arcará com alíquota de 22,5% (art. 22, § 1º, Lei 8.212/91)

As empresas estão legalmente obrigadas a efetuar também o pagamento de um adicional conhecido como SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) ou RAT (Risco Ambiental do Trabalho). Este adicional tem como finalidade o financiamento de aposentadorias especiais e benefícios associados a incapacidades resultantes de riscos ambientais no ambiente de trabalho. As alíquotas deste adicional variam entre 1%, 2% ou 3%, dependendo do grau de risco da atividade principal da empresa, classificado respectivamente como leve, médio ou grave (art. 22, II, Lei n. 8.212/91).

A Lei nº 14.784/23 estendeu até o dia 31 de dezembro de 2027, a faculdade para empresas de certos setores, especificados nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/11, como, por exemplo, empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, construção civil, de infraestrutura, optarem pela substituição da tributação convencional sobre a folha de salários, por uma contribuição previdenciária calculada sobre a Receita Bruta. Esta medida, amplamente conhecida como desoneração da folha de pagamento, estabelece alíquotas que variam entre 1% e 4,5% – conforme o segmento econômico contemplado – aplicadas sobre a receita bruta da pessoa jurídica, em substituição à alíquota padrão de 20% incidente sobre a folha de pagamento (art. 7º-A e art. 8º-A).

O art. 215, § 5º da Constituição Federal, por sua vez, estabelece a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, sob a alíquota 2,5% sobre o total de remunerações pagas ou creditas, a qualquer título, aos segurados empregados, com fulcro a proporcionar fonte adicional de financiamento para a educação básica (art. 15, Lei n. 9.424/1996).

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), como o nome explicita, diversamente das Sociais, possuem natureza extrafiscal, vez que utilizadas como instrumentos de atuação do Estado para “solucionar problemas, estimular o desenvolvimento ou superar dificuldades de determinado setor da economia nacional, que se expressa no art. 174 da CF/88: fiscalizar, incentivar, planejar, regular e normatizar determinado setor” (Abraham, 2023, p. 835).

As CIDEs não incidirão na exportação, mas somente na importação, as alíquotas poderão ser *ad valorem*, baseadas no faturamento, na receita bruta ou no valor da operação ou no valor aduaneiro; ou específicas, calculadas com base na unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, CF/88).

As empresas consignatárias proprietárias de carga de transporte aquaviário, descarregada em porto brasileiro, arcará com uma espécie de CIDE denominada Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), com alíquotas de 8% e 40% (Abraham, 2023, p. 837).

A CIDE combustível incidirá na produção de combustíveis líquidos, como gasolinas, diesel, querosene, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo, inclusive derivado de gás natural e de nafta, álcool etílico combustível. É cobrada por metro cúbico do produto, sob regime não cumulativo (Abraham, 2023, p. 842-845).

As Empresas cinematográficas, arcarão com a CONDECINE, Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, por meio de alíquotas específicas, previstas no Anexo I da Medida Provisória n. 2.228-1/2001 (Abraham, 2023, p. 846-849)

Por fim, a CIDE Incra, ou seja, Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, com alíquota de 0,2% sobre a folha salarial paga pelas empresas de todos os seguimentos da economia, que se dedicam a atividades, como indústria de cana de açúcar, laticínios, beneficiamento de chá e de mate, da uva, extração e beneficiamento de fibras vegetais, descaroçamento do algodão, dentre outras (Abraham, 2023, p. 849-850).

As empresas operantes no setor tecnológico, que detenham licenças para uso ou sejam adquirentes de conhecimentos tecnológicos, assim como as que forem partes signatárias de contratos que envolvam a transferência de tecnologia, celebrados com entidades residentes ou domiciliadas no exterior, estão sujeitas ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-REMESSA), em uma alíquota de 10%. Esta contribuição é aplicável também aos contratos que abrangem a transferência de tecnologia, incluindo aqueles relacionados à exploração de patentes ou ao uso de marcas, bem como aos acordos que envolvem o fornecimento de tecnologia e a prestação de assistência técnica (Lei n. 10.168/ 2000).

As contribuições ao Sistema "S", que incluem, por exemplo o SESI, SESC, SENAI e SEBRAE, são recolhidas de empresas de determinados setores econômicos no Brasil. Para o SESI e SENAI, voltados para a indústria, o SESC e SENAC, focados no setor de comércio e serviço. O SEBRAE, destinado ao apoio de micro e pequenas empresas, é parcialmente financiado por contribuições desses mesmos setores, com uma pequena fração das alíquotas destinadas ao SESI e SENAI. Essas contribuições são obrigatórias para as empresas dos respectivos setores e desempenham um papel crucial no financiamento da educação profissional e serviços sociais para os trabalhadores brasileiros (Abraham, 2023, p. 854-856).

Consoante informações inclusas no website do Senado Federal, as alíquotas incidentes sobre as empresas, das contribuições destinadas ao Sistema "S", variam em função do tipo do contribuinte, definidos pelo seu enquadramento no código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e consistem nos seguintes valores: Senai -1,0%, SESI -1,5%, SENAC - 1,0%,

SESC - 1,5%, SEBRAE variável no intervalo de 0,3% a 0,6%, SENAR variável no intervalo de 0,2% a 2,5% SEST - 1,5%, SENAT - 1,0% e SESCOOP -2,5% (Senado Federal).

As empresas pagarão, juntamente com as faturas de energia elétrica, a contribuição de custeio da iluminação pública, prevista no art. 149-A da CF, em seu parágrafo único. A circunstância de possuir uma base de cálculo idêntica àquela aplicada ao ICMS¹⁶ sobre energia elétrica não constitui uma violação ao parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal. Este dispositivo legal proíbe expressamente a incidência de outro "imposto" sobre a mesma base de cálculo, não se estendendo tal vedação às contribuições (Paulsen, 2023, p. 574).

Por último, as empresas ainda devem arcar com taxas de serviço e de polícia, tributos que exigem uma contraprestação do Estado. A taxa de serviço é cobrada por serviços administrativos ou judiciais, como emissão de licenças, registros, inspeções, taxa judiciária e taxa de serviços notariais e registrais. Já a taxa de polícia é imposta para custear atividades de fiscalização que o Estado exerce sobre as empresas para garantir a conformidade com as normas legais e regulamentares, como vigilância sanitária, segurança, e controle ambiental (Costa, 2023, p. 181-187).

2.1.2 Regime do Simples Nacional

O simples nacional “é um regime de tributação diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte” (Mendes e Garcia, 2022, p. 297) que possibilita ao empresário unificar o pagamento de oito tributos em uma única guia de recolhimento, denominada DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional (LC n. 123/ 2006).

Podem optar pelo regime de Simples Nacional, a microempresa (ME), empresa cuja receita anual seja de até R\$ 360,00 (trezentos e sessenta mil reais) ou a empresa de pequeno porte (EPP), com receita bruta superior o valor referido até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), que sejam sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual (art. 3º da LC n. 123/2006).

O regime diferenciado possibilita ao empresário unificar o pagamento de oito tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) direcionada à Seguridade Social; Imposto sobre Circulação de

¹⁶ Vide nota 06.

Mercadorias e Serviços (ICMS)¹⁷; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)¹⁸ (art. 13, I ao VIII, LC n. 123/2006)

As microempresas e empresas de pequeno porte que prestam serviços de construção de imóveis e obras de engenharia, inclusive subempreitada, execução de projetos, paisagismo e decoração, serviços de vigilância, limpeza ou conservação; e que prestam serviços advocatícios, deverão recolher a CPP, de acordo com a legislação comum aplicada (art. 13, VI, segunda parte e art.18, § 5º-C, LC n. 123/2006)

Alguns tributos foram expressamente excluídos do regime do simples nacional, como o sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto sobre a Importação (II); Imposto sobre Exportação (IE); Imposto Territorial Rural (ITR); Imposto de Renda decorrente de aplicações financeiras; Imposto de Renda sobre os ganhos de capital na alienação de bens do ativo permanente; FGTS; Contribuição Previdenciária do Trabalhador; Contribuição Previdenciária da pessoa do Empresário; Imposto de Renda relativos a crédito ou pagamentos de pessoa jurídica para física (art. 13, § 1º, I a XII e XV, LC n. 2006).

O ICMS e ISS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária¹⁹, também foram excluídos do Simples Nacional (art. 13, § 1º, XIII e XIV, LC n. 123/2006). Atualmente, mesmo que uma empresa esteja enquadrada no Simples Nacional, ela deve pagar os tributos referidos, separadamente da guia do simples (DAS), segundo o que dispõe o Convênio ICMS 142/18, em sua cláusula terceira (CONFAZ, 2018):

Este convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (art. 13, § 1º, XIII, a, LC n. 123/2006).

Entretantes, o cálculo do ICMS-ST²⁰ para as empresas enquadradas no Simples Nacional, difere um pouco das empresas enquadradas nos regimes do Lucro Real e Lucro Presumido.

As empresas do Simples Nacional, quando enquadradas na qualidade de substituta, em operações interestaduais devem adotar a MVA Original (margem de valor Agregado), nos termos do que determina Cláusula décima primeira, § 1º, do Convênio ICMS 142/18, diferentemente das empresas que se enquadram no regime normal, cuja MVA sofrem um ajuste (MVA ajustada) o que reflete em um valor um pouco maior do imposto devido (Pinto, 2021).

¹⁷ Vide nota 06.

¹⁸ Ibid. nota 17.

¹⁹ Vide nota 07.

²⁰ Vide nota 07.

Também haverá distinção quando a empresa enquadrada no regime do Simples Nacional atuar como contribuinte substituída. No momento da aquisição da mercadoria, a empresa indicará que a operação se insere no âmbito da substituição tributária, e ao comercializar o produto sujeito à mencionada substituição, registrará no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) a informação, ocasionando a nulidade automática do percentual de redistribuição referente ao ICMS, refletindo assim em uma diminuição da alíquota efetiva (Acuña, 2023, p. 50).

Cumprido destacar que no ICMS recolhido pela guia única do Simples Nacional, diferentemente do ICMS-ST, recolhido separadamente, não geram créditos para si, portanto, têm a responsabilidade de transferir o crédito tributário apurado dentro desse regime²¹. A transferência do crédito se dará nas hipóteses em que a mercadoria é adquirida de uma empresa que está sujeita ao Simples Nacional, ou seja, Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, e é destinada à industrialização ou comercialização (art. 23, § 1º, §2º, LC n. 123/06).

O IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação²², não se enquadram no sistema do Simples Nacional, vez que incidem somente nas operações internas, portanto, devem ser recolhidos, também, separadamente da guia do simples nacional (art. 13, § 1º, XII, LC n. 123/ 2006)

Os tributos a serem recolhidos pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional serão calculados sobre uma única base de cálculo, ou seja, a receita bruta da pessoa jurídica, auferida no mês, sob o qual incidirão alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V da Lei Complementar 123/2006 (art. 18, § 1º-A, § 3º).

As alíquotas estabelecidas nos Anexos, referidos acima, diferem de acordo com setor, como comércio, indústria, locação de móveis, prestação de serviços, e são distribuídas em 06 faixas, progressivas conforme a receita bruta auferida pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Apurada mensalmente a base de cálculo que será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte, nos termos do art. 16 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional de 22

²¹ A emenda constitucional n. 132/2023, prevê a possibilidade da empresa enquadrada no Simples Nacional, optar em recolher o IBS que substituirá o ICMS e ISS, dentro do regime simplificado, quando poderá somente transferir créditos na proporcional ao valor recolhido na operação, ou optar em recolher pelo regime comum – vide cap. 03, item 3.1.1, p. 88-89.

²² Vide nota 05.

de maio de 2022, aplica-se a alíquota nominal e a dedução do valor, ambos previstos nos anexos (LC n. 123/2006), para auferir o tributo a ser recolhido.

Posteriormente, o valor recolhido é partilhado conforme percentual de repartição de tributos. O anexo I para o setor de comércio da LC n. 123/2006, por exemplo, prevê alíquota de 7,30% para as empresas cuja receita bruta anual fica entre R\$ 180.000,01 a R\$ 360.000,00 (segunda faixa), com dedução de R\$ 5.940,00, do valor apurado. Do valor ao final recolhido, o percentual de 5,50% será destinado ao IRPJ, 3,50% à CSSL, 12,74% ao Cofins, 2,76% ao PIS, 41,50% CPP, 34,00% ao ICMS.

O IOF, como visto, embora não integre o Simples Nacional, possui regulamentação diferenciada para as microempresas e empresas de pequeno porte. Empresas que exercem atividade de *factoring* que compram créditos a prazo e são optante do Simples Nacional, em que o valor seja igual ou inferior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), arcará com alíquota de 0,00137% (cento e trinta e sete centésimos de milésimo por cento) ao dia, acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) (art. 9º §15, III, INRFB n. 1969/2020).

Nas operações de empréstimo inclusive sob a forma de financiamento, sujeitos à liberação de recursos em parcelas, ainda que o pagamento seja parcelado, de desconto, inclusive na de alienação a empresas de *factoring* de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, no adiantamento a depositante, quando se tratar de mutuário pessoa jurídica optante Simples Nacional, em que o valor seja igual ou inferior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), terão alíquotas a título de IOF de 0,00137% ou ao dia (art. 7º, VI, Decreto n. 6.306 /2007).

A modalidade Simples Nacional inclui também a figura do Microempreendedor Individual (MEI), que corresponde ao pequeno empresário formalmente estabelecido, autorizado a contratar até um funcionário e a alcançar uma receita anual máxima de R\$ 81 mil (art. 68 c/c art. 18-A § 1º, LC n. 123/2006).

O MEI, ao aderir ao regime do Simples Nacional, beneficia-se da isenção dos tributos federais, com exceção da contribuição previdenciária, a qual é reduzida para 5% do valor do salário mínimo (art. 21 § 2º, Lei n. 8.212/1991). Além disso, lhe é facultado o pagamento de valores fixos a título de CPP (R\$ 45,65) ICMS (R\$ 1,00) e ISS (R\$ 5,00), por meio de um documento único (art. 18-A, LC n. 123/2006).

2.2 O CUSTO FISCAL DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A carga tributária no Brasil é uma das mais elevadas em comparação global, bem como, o tempo despendido para cumprir com as obrigações fiscais possui um dos maiores índices

mundiais em horas gastas anualmente. Em todas as regiões, os empreendedores enfrentam uma complexa gama de deveres impostos pela União, além de órgãos fiscais estaduais e municipais (World Bank Group, 2021, p. 89).

Referidos deveres, denominam-se obrigações tributárias acessórias, distintas da obrigação principal de pagar tributos. As obrigações acessórias consistem em medidas que devem ser tomadas pelo contribuinte para possibilitar a fiscalização pelo fisco, como, por exemplo, a emissão de notas fiscais, entrega periódica de declarações tributárias aos órgãos fiscais, escrituração contábil e fiscal, manutenção de livros fiscais específicos para documentar as operações fiscais da empresa, dentre tantas outras.

Atualmente a maioria das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, são cumpridas por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído pelo Decreto n. 6.022 de 22 de janeiro de 2007, com objetivo de informatizar a transmissão de dados entre contribuintes e fiscos

Referido sistema representa um mecanismo integrado que facilita a recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos essenciais à escrituração contábil e fiscal. Este sistema abrange tanto empresários quanto pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas.

O SPED se caracteriza pela sua natureza unificada e informatizada, assegurando um fluxo singular de informações, do cumprimento das seguintes obrigações acessórias: CT-e, ECF, ECD, EFD-ICMS/IPI, EFD-Contribuições, EFD-Reinf, e-Financeira, eSocial, NF-e, NFS-e, MDF-e, NFC-e (SPED). O cumprimento das obrigações acessórias por meio do SPED, não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, da obrigação de manter sob sua guarda e responsabilidade, os livros e documentos físicos, na forma e prazos previstos na legislação aplicável (Decreto n. 6.022/2007).

O Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), documento eletrônico, assinado com certificado digital, destinado a registrar as operações de transporte de cargas e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além dos serviços de comunicação, para fins de recolhimento do ICMS, substituiu uma série de documentos físicos anteriormente utilizados. O Documento Auxiliar do CT-e (DACTE), acompanha a carga durante o transporte e facilita a consulta ao CT-e (Ajuste SINIEF n. 09/2007).

É importante a manutenção de um arquivo digital dos CT-e e do DACTE tanto pelo transportador, quanto pelo tomador do serviço, com a possibilidade de consulta desses documentos em sites específicos. Em casos de problemas técnicos, a legislação prevê procedimentos de contingência para a emissão do CT-e (Ajuste SINIEF n. 09/2007).

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), conhecida como SPED contábil, é uma obrigação acessória relativa à apuração do Imposto de Renda das empresas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (INRFB n. 2004/2021).

Todas as pessoas jurídicas e equiparadas devem apresentar, anualmente, até o último dia útil de julho, do ano subsequente, ao ano fiscal referente, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com todas as informações detalhadas, sobre todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e CSLL. Há regras específicas para situações de alterações estruturais nas empresas, como fusão, aquisição ou encerramento de atividades. As empresas enquadradas no Simples Nacional e empresas inativas estão dispensadas de apresentar ECF (INRFB n. 2004/2021).

A Escrituração Contábil Digital (ECD), obrigatória para as pessoas jurídicas, incluindo as equiparadas, inclui a versão digital dos livros Diário e Razão (e seus auxiliares, se houver), além de Balancetes Diários e Balanços, com as fichas de lançamento correspondentes. Todos esses documentos devem ser assinados digitalmente com certificado emitido por entidade credenciada pela ICP-Brasil.

As entidades obrigadas a apresentar a ECD incluem todas as pessoas jurídicas que devem manter escrituração contábil, com exceções específicas. As empresas optantes pelo Simples Nacional, inativas, imunes e isentas com receitas inferiores a R\$ 4.800.000,00 (...) e algumas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, estão dispensadas dessa obrigação tributária (INRFB n. 2.003/2021).

A ECD deve ser gerada pelo Programa Gerador de Escrituração (PGE) da Receita Federal e transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil de junho do ano subsequente ao ano-calendário a que se refere, com regras específicas para casos de extinção, cisão, fusão ou incorporação da pessoa jurídica. A autenticação dos livros digitais é comprovada pelo recibo de entrega da ECD emitido pelo SPED (INRFB n. 2.003/2021).

A ECD pode ser substituída, em casos de erros que não possam ser corrigidos por lançamento contábil extemporâneo, mas há regras específicas para essa substituição, incluindo a necessidade de um Termo de Verificação para Fins de Substituição (INRFB n. 2.003/2021).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI), estabelecida para os contribuintes do ICMS e IPI, abrange a escrituração de vários livros fiscais, como os Registros de Entradas e Saídas, Registro de Inventário, Apuração do IPI e ICMS, e o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), além do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (Ajuste SINIEF n. 2/2009).

Os contribuintes devem gerar o arquivo digital da EFD-ICMS/IPI conforme as especificações de leiaute definidas e entregar mensalmente até o quinto dia do mês subsequente ao mês de apuração. Existe a possibilidade de retificar a EFD-ICMS/IPI dentro de prazos específicos ou com autorização. Além disso, é necessário armazenar o arquivo digital pelo mesmo período estabelecido para a guarda dos documentos fiscais (Ajuste SINIEF n. 2/2009).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições), anteriormente conhecida como EFD-PIS/Cofins, abrange a Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, e a Contribuição Previdenciária sobre a Receita. Deve ser assinada digitalmente por um representante legal ou procurador da empresa com um certificado digital válido e transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (INRFB n. 1.252/2012).

Devem realizar a EFD-Contribuições as empresas sujeitas ao regime de Lucro real, presumido e arbitrado. Estão dispensadas da apresentação da EFD-Contribuições as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte enquadradas no Simples Nacional, pessoas jurídicas inativas. A EFD-Contribuições deve ser preparada utilizando o Programa Validador e Assinador (PVA) ou o Programa Gerador da Escrituração (PGE) e transmitida mensalmente ao Sped, até o décimo dia útil, do segundo mês subsequente ao mês da escrituração (INRFB n. 1.252/2012).

A substituição da EFD-Contribuições é permitida para correção de dados, devendo ser feita através de um novo arquivo digital. No entanto, há limitações para retificações envolvendo débitos já inscritos em Dívida Ativa ou sob fiscalização. A não apresentação da EFD-Contribuições dentro do prazo ou sua apresentação incorreta pode resultar em multas, conforme a legislação vigente (INRFB n. 1.252/2012).

A Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), aplica-se a várias entidades, incluindo empresas que prestam e contratam serviços com cessão de mão de obra ou empreitada, pessoas jurídicas que optam pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), produtor rural pessoa jurídica, agroindústrias, adquirentes de produtos rurais, associações desportivas com equipes de futebol profissional, entidades patrocinadoras dessas associações, promotores de eventos desportivos e outras (INRFB n. 2.043/2021).

A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024, foi substituída por eventos específicos da EFD-Reinf e do eSocial (INRFB n. 2.043/2021).

A EFD-Reinf deve ser transmitida mensalmente até o 15º dia do mês subsequente ao mês de referência. Entidades promotoras de espetáculos desportivos têm um prazo especial de

até dois dias úteis após o evento para transmissão. Se o prazo final cair em um dia não útil, a transmissão deve ser antecipada ou postergada, conforme aplicável.

A e-Financeira, é um conjunto de arquivos digitais para o registro de informações sobre operações financeiras e de previdência privada, que deve ser assinada digitalmente e enviada ao SPED (INRFB n. 1571/2015).

As entidades obrigadas a apresentar a e-Financeira incluem aquelas que operam com planos de benefícios de previdência complementar, administram Fundos de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), realizam captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, e sociedades seguradoras que comercializam planos de seguros de pessoas. A obrigação se estende a entidades supervisionadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros Privados e Superintendência Nacional de Previdência Complementar (INRFB n. 1571/2015).

A e-Financeira deve informar dados como saldos de contas de depósito e de poupança, saldos e movimentações de aplicações financeiras, rendimentos brutos de aplicações, informações sobre previdência privada, entre outros detalhes financeiros relevantes, seguindo os limites estabelecidos para a obrigatoriedade de declaração (INRFB n. 1571/2015).

As informações devem ser entregues semestralmente, até o último dia útil de fevereiro e agosto, referentes ao semestre anterior. Multas são aplicáveis por atraso, incorreções ou omissões na entrega das informações. A e-Financeira pode ser retificada em até cinco anos após o prazo final de entrega, permitindo a inclusão, alteração ou exclusão de registros e outras operações (INRFB n. 1571/2015).

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), trata-se de instrumento de unificação para prestação, pelas empresas, das informações relativas a obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas. Este sistema tem como principal objetivo padronizar e simplificar a transmissão, validação, armazenamento e distribuição destas informações. É composto por uma parte de escrituração digital, que inclui todas as informações necessárias, uma aplicação para gerenciamento dessas informações, e um repositório nacional onde todas as escriturações são armazenadas (Decreto n. 8.373/2014).

Uma característica importante do eSocial é que ele substitui a necessidade de entregar as mesmas informações em diferentes formatos ou declarações para várias entidades e situações. As informações fornecidas ao eSocial também substituem aquelas que eram anteriormente incluídas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. Essas informações, uma vez enviadas pelas empresas empregadoras, são encaminhadas ao

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e armazenadas no repositório nacional do sistema (Decreto n. 8.373/2014).

O sistema eSocial garante a privacidade e a segurança das informações, com regras estritas sobre o acesso e a divulgação das mesmas. Informações de natureza tributária e do FGTS estão sujeitas a regras de sigilo fiscal e bancário, assegurando a confidencialidade dos dados (Decreto n. 8.373/2014).

A entrega de informações ao eSocial por parte de microempresas, empresas de pequeno porte e Microempreendedores Individuais (MEI) será realizada através de um sistema simplificado. Este sistema foi especialmente desenhado para atender às particularidades e necessidades específicas dessas categorias empresariais, facilitando o processo de cumprimento das suas obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas (Decreto n. 8.373/2014).

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), é um documento fiscal eletrônico que substitui a tradicional nota fiscal impressa, sendo obrigatória para a maioria das operações de venda, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do IPI e ICMS (Ajuste SINIEF n. 07 2005).

As obrigações acessórias, até o momento expostas, são as principais que devem ser transmitidas via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Figura 1 - Contador A. C.: SEPED!!! Você está preparado?²³



Nos termos da Charge acima, se a empresas, com a devida licença humorística, não foram vencidas pelas obrigações encartadas no SPED, devem ainda observar outras declarações que devem submeter ao Fisco, previstas na legislação tributária, as quais requerem atenção especial.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 2005, datada de 29 de janeiro de 2021, estabelece diretrizes fundamentais relativas à Declaração de Débitos e Créditos

²³ Fonte: Blog “Contador Angelo Costa”. Disponível em: <https://contadorangelocosta.blogspot.com/2015/02/sped-voce-esta-preparado.html>. Acesso em 13 de fevereiro de 2024.

Tributários Federais (DCTF) e à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Referidas obrigações acessórias são instrumentos hábeis para a exigência de créditos tributários.

A DCTF é uma obrigação acessória utilizada pela Receita Federal do Brasil para a coleta de informações sobre tributos federais. É destinada às pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as equiparadas, imunes e isentas. Deve ser apresentada mensalmente, até o 15º dia útil do segundo mês, subsequente ao período de ocorrência dos fatos geradores, por meio do programa Receitanet, disponível no endereço eletrônico no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, mediante a utilização de certificado digital (INRFB n. 2005/2021).

Deverá constar na DCTF informações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos, ou Valores Mobiliários (IOF), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustível), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa), Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS) e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) (INRFB n. 2005/2021).

As empresas enquadradas no Simples Nacional são dispensadas da entrega da DCTF, com exceção das que estejam sujeitas ao pagamento da CPRB (INRFB n. 2005/2021).

Como já visto no item 2.1.1 deste trabalho a CPRB é uma modalidade de tributação que incide sobre a receita bruta da empresa, em substituição às contribuições previdenciárias da empresa sobre a folha de pagamento. Assim, enquanto as empresas do Simples Nacional que optaram CPRB, não estiverem obrigadas a entregar a DCTFWeb, devem informar na DCTF, os valores Relativos à CPRB e o IOF, IRPJ, PIS, Cofins e IPI na importação (art. 5º § 1º, I, “a” e “b” Lei n. 12.546/2011)

A DCTFWeb substituiu a guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) no que concerne aos tributos previdenciários. Na DCTFWeb as empresas precisam informar sobre diversos tipos de tributos, como as contribuições previdenciárias descritas na Lei nº 8.212 de 1991, contribuições que substituem aquelas sobre

a folha de pagamento (como a CPRB, prevista na Lei nº 12.546 de 2011), e contribuições sociais destinadas a terceiros (INRFB n. 205/2021).

Além disso, a declaração deve contemplar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Se houver valores de contribuições lançados de ofício, estes podem ser informados na DCTFWeb como créditos, associando-se aos débitos calculados. Também é importante incluir valores retidos por empresas contratantes de serviços executados por terceiros, seguindo o que está previsto na Lei nº 8.212 de 1991 (INRFB n. 205/2021).

Finalmente, informações sobre CSLL, Cofins, Contribuição para o PIS/Pasep e IRPJ retidos na fonte devem ser declaradas, conforme descrito nas leis nº 10.833 de 2003 e nº 10.485 de 2002.

A DCTFWeb é obrigatória para os sujeitos passivos de contribuição previdenciária, abrangendo empresas e entidades a elas equiparadas. Equiparam-se a empresa, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a trabalhador segurado do RGPS que lhes presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras (INRFB n. 205/2021).

A periodicidade da apresentação da DCTFWeb é mensal, com prazo estabelecido até o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Em casos onde este dia não seja útil, a entrega deve ocorrer no último dia útil anterior (INRFB n. 205/2021).

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) deve ser elaborada com base nas informações prestadas tanto na eSocial quanto na EFD-Reinf, como já visto, módulos componentes Sped (INRFB n. 205/2021).

Para a efetiva apresentação da DCTFWeb, é imperativa a assinatura digital da declaração, a qual deve ser realizada mediante o uso de um certificado digital válido. Contudo, cumpre ressaltar que a exigência de certificado digital não se estende ao microempreendedor individual, assim como às microempresas ou às empresas de pequeno porte enquadradas no regime do Simples Nacional, desde que possuam no máximo um empregado no período ao qual a declaração se refere (INRFB n. 205/2021).

As empresas ainda deverão apresentar a DCTFWeb Anual, que deverá ser transmitida até o dia 20 de dezembro de cada ano, para a prestação de informações relativas ao 13º (décimo terceiro) (INRFB n. 205/2021).

A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) é de apresentação obrigatória para pessoas jurídicas que comercializam ou alugam imóveis, ou intermediam aquisição, alienação ou aluguel de imóveis, com exceção das que não realizaram operações imobiliárias no ano-calendário de referência (INRFB n. 1.115/2010).

A matriz da pessoa jurídica é responsável pela apresentação desta declaração, que deve abranger todas as operações realizadas por todos os estabelecimentos da empresa. A DIMOB deve incluir detalhes das operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de compra e venda realizadas no ano, bem como, os pagamentos efetuados no mesmo período relativos à locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano de contratação da operação (INRFB n. 1.115/2010).

A entrega da DIMOB deve ocorrer até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente ao das operações reportadas. Este procedimento é realizado eletronicamente através do programa Receitanet, disponível no site da Receita Federal. A partir do ano-calendário 2010, a assinatura digital da declaração tornou-se obrigatória para a maioria das pessoas jurídicas, com exceção daquelas optantes pelo Simples Nacional. Após a transmissão, o recibo de entrega é gravado eletronicamente (INRFB n. 1.115/2010).

A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), deve ser apresentada pelas empresas que pagaram ou creditaram rendimentos sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração (INRFB n. 18/2020)

O uso do Programa Gerador da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (PGD DIRF) é obrigatório para a elaboração ou importação de dados para a Dirf. Este programa é atualizado anualmente e disponibilizado pela Receita Federal. Quanto ao prazo para apresentação, a DIRF deve ser entregue até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente ao ano-calendário de referência. Há prazos específicos estabelecidos para situações, como a extinção de pessoa jurídica, a saída definitiva do país e o encerramento de espólio (INRFB n. 18/2020).

As informações exigidas na DIRF incluem valores de rendimentos tributáveis, isentos ou com alíquota zero, bem como detalhes sobre retenções de impostos. É necessário informar dados como nome, CPF ou CNPJ, a natureza dos rendimentos, os valores pagos e os impostos retidos. A transmissão da DIRF também deve ser realizada através do programa Receitanet, e, com exceção das enquadradas no Simples Nacional, é obrigatório o uso de certificado digital (INRFB n. 18/2020).

Os declarantes são obrigados a manter toda a documentação relacionada à DIRF por um período de cinco anos após a apresentação, devendo apresentá-la quando solicitado pela autoridade fiscalizadora (INRFB n. 18/2020).

O número elevado de obrigações acessórias, explanadas até o momento, demanda investimento em pessoal especializado em contabilidade e gestão tributária, advogados, área de Tecnologia da Informação (TI) para atualização dos sistemas existentes, novos layouts de Programas Geradores dos Fiscos (Federal, Estadual, Municipal), equipamentos, sistemas de informática, o que custa para as empresas brasileiras, cerca de R\$ 207 bilhões por ano, de acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) no ano de 2022 (Amaral, *et al.*, 2022, p. 06)

De acordo com estudo referido, foram editadas 466,561 (quatrocentos e sessenta e seis mil e quinhentos e sessenta e uma) mil normas tributárias no Brasil desde a Constituição de 1988, o que corresponde à média de 37 normas tributárias/dia ou 1,5 norma tributária por hora. Cada norma tributária editada, tem em média 11,27 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alínea. Assim, foram editados neste período 5.239.480 artigos, 12.207.988 parágrafos, 39.034.126 incisos e 5.134.690 alíneas (Amaral, *et al.*, 2022, p. 04-06).

Cabe destacar, neste contexto, a menção feita pela mídia em maio de 1997, pelo Ministro das Finanças da Baviera, Erwin Huber, utilizada para exemplificar a complexidade legislativa: "O Teorema de Pitágoras é formulado em 24 palavras, os Dez Mandamentos em 179 palavras, ao passo que o artigo 19 da Lei do Imposto de Renda alemão abrange 1862 palavras" (Lopes, Sampaio, 2002, p. 07, *apud* Huber)

No Brasil, a estimativa de normas que cada empresa deve seguir é de 4.869, ou 54.679 artigos, 127.402 parágrafos, 407.358 incisos e 53.585 alíneas. Isto corresponde a 6,6 quilômetros de normas, se impressas em papel formato A4 e letra tipo Arial 12 (Amaral, *et al.*, 2022, p. 04-06).

Esta complexidade, além de aumentar demasiadamente o custo de conformidade fiscal, gera grande instabilidade para o ambiente negocial. Como bem destaca Flores (2022, p. 21), "não santo nem super-herói que possa garantir que a empresa esteja 100% em compliance, sejamos honestos e tristemente verdadeiros!".

A boa notícia, mas nem tão boa assim, reside no fato de que as empresas enquadradas no Simples Nacional, estão isentas de cumprir a maioria das obrigações acessórias tributárias exigidas, o que facilita a adesão à conformidade fiscal no contexto desse regime simplificado.

Conforme o relatório "Subnational Doing Business in Brazil", observa-se que, em comparação com uma empresa industrial de médio porte operando sob o regime de lucros reais

(como avaliado pelo Doing Business), tanto o micro varejista, quanto a pequena empresa industrial, realizam um número menor de pagamentos e dedicam, significativamente, menos tempo à conformidade fiscal. Além disso, estas empresas usufruem de processos de pós-arquivamento mais eficientes, beneficiando-se assim de um sistema tributário mais simplificado e menos oneroso (World Bank Group, 2021, p. 126-129).

Em contrapartida, esta discrepância entre os regimes, pode levar empresas enquadradas no Simples Nacional hesitar em expandir suas operações para evitar a transição para regimes tributários mais complexos, como o Lucro Presumido ou o Lucro Real, ante os maiores custos e burocracia para se manter em funcionamento, ou até mesmo, adotarem estratégias para manter artificialmente sua receita abaixo do limite do Simples Nacional, como a subdivisão de operações em várias entidades legais menores, o que reflete em menor arrecadação pelo Estado.

Referido fenômeno compromete o orçamento do Estado, pois o grande número de empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, representa renúncia fiscal para o governo. Em 2021, estimava-se que este valor alcançaria R\$ 74,3 bilhões, o que corresponde a cerca de um quarto do total das despesas fiscais federais previstas no orçamento daquele ano (World Bank Group, 2021, p. 135).

A complexa configuração do sistema tributário brasileiro constitui um entrave não só para o desenvolvimento empresarial, mas também para o progresso econômico do país. Os custos operacionais elevados repercutem no preço dos produtos, diminuindo a competitividade das empresas brasileiras no mercado global e desencorajando investimentos estrangeiros. Uma economia enfraquecida, especialmente em um Estado Fiscal como o Brasil, gera redução na arrecadação e nas receitas públicas.

A insuficiência de conhecimento acerca do sistema tributário brasileiro, culmina em desafios para as empresas que intentam agir dentro da legalidade, visando à redução do impacto fiscal sobre seus resultados. Nesse contexto, muitas empresas optam pela sonegação fiscal como alternativa, instaurando um ciclo vicioso no qual o governo eleva a carga tributária para contrabalancear os efeitos da sonegação, enquanto as empresas intensificam suas práticas de sonegação na tentativa de atenuar os encargos tributários (Costa, 2018, p. 06).

Dessa forma, ao pensar o sistema tributário, deve realizar uma análise global, com acoplamento de demais sistemas sociais, como economia, política e da moral, de modo que se possa encontrar os melhores caminhos ao compliance Fiscal.

3. COMPLIANCE FISCAL EMPRESARIAL

A leitura do capítulo antecedente explicita os verdadeiros desafios enfrentados pelas empresas brasileiras na área fiscal e tributária.

Consoante visto, o Brasil destaca-se internacionalmente por sua elevada carga tributária, que ultrapassa a 30% do Produto Interno Bruto (PIB) (STN, 2023, p. 5).

Entretanto, o principal desafio das empresas brasileiras consiste em gerenciar o vasto conjunto normativo e legislativo. Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), estima-se a criação de 54 novas regulamentações tributárias a cada dia útil no país (Amaral, *et al.*, 2022, p. 05).

Conforme observado, a legislação fiscal brasileira prevê um emaranhado de procedimentos, que incluem desde a obtenção de informações, apurações e cálculos, até os pagamentos e/ou compensações de tributos, entre outras atividades.

Enquanto em países como os Estados Unidos e na Europa, grandes equipes tributárias são geralmente compostas por 4 a 8 pessoas, no Brasil, é comum departamentos tributários com equipes de 40 a 50 profissionais, representando assim alguns dos maiores agrupamentos tributários em âmbito global. (Flores, 2022, p. 12)

A obra de Pieter Brueghel, “O Coletor de Impostos”, “O Escritório do Notário” (1616), reflete, de certa forma, o intrincado cenário em que se apresenta o sistema tributário brasileiro para as empresas estabelecidas no país.

Figura 2 - “O COBRADOR DE IMPOSTOS” PIETER BRUEGHEL, O NOVO²⁴



²⁴ Fonte: Website do Museu Medeiros Almeida. Disponível em: <https://www.museumedeirosalmeida.pt/pecas/o-cobrador-de-impostos-1616/>. Acesso em 08 de fevereiro de 2024.

Na tela anterior, revela o cenário interno de um gabinete adornado por duas janelas e uma porta parcialmente aberta, além de duas escrivaninhas repletas de documentos e uma profusão de sacos pendurados ao longo das paredes. À extremidade direita, defronte a uma das escrivaninhas, encontra-se uma figura masculina sentada, caracterizada por uma barba pontiaguda, indumentária sombria e um barrete, presumivelmente o coletor de impostos, que se dedica ao exame minucioso de um pergaminho (Coleman-aller, [s.d]).

O coletor de impostos encontra-se ladeado por dois indivíduos, um em posição ereta à sua esquerda e outro à direita, este último direcionando seu olhar a um almanaque fixado na parede. Na oposição da escrivaninha, organiza-se uma fila de pessoas, portando uma expressão de submissão, munidos de cestos e sacolas recheados de bens, com o propósito de liquidar seus tributos, aguardando pacientemente por atendimento (Coleman-aller, [s.d]).

O cenário revela-se inteiramente tumultuado, com documentos distribuídos de maneira desordenada por todas as direções, anotações, listagens e papéis a sobrecarregar os armários, ao passo que o arrecadador e seus auxiliares escrutinam meticulosamente seus documentos em detecção de falhas, sejam estas existentes ou supostas, com o intuito de ampliar a cota tributária imputada. Esta cena reflete vividamente o embate tributário instaurado no Brasil, marcado pela interação contenciosa entre o Fisco e os contribuintes, dentro do difícil sistema fiscal brasileiro (Jales, 2020, p. 8).

Um estudo conduzido pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP), sob encomenda do Instituto Brasileiro de Certificação e Monitoramento (IBRACEM), no biênio de 2016 e 2017, revelou que 86,04% das corporações atuantes no Brasil exibiam, no mínimo, uma pendência de natureza fiscal. As áreas de comércio e indústria figuram como as mais acometidas por tais inconformidades, ostentando índices de irregularidade de 94,4% e 92,5%, respectivamente (IBRACEM, 2017).

O último relatório de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, emitido em 2023, apontam que os valores médios do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização, — isto é, instaurado por auditor fiscal — têm experimentado um acréscimo consistente a partir do ano de 2017. Enquanto, no ano de 2017, o valor chegava a dezessete milhões, em 2023, este montante excedeu os vinte e oito milhões (Brasil Receita Federal do Brasil, 2023a, p. 10).

Em um ambiente de negócios cada vez mais regulado e fiscalizado, o compliance fiscal não é apenas uma necessidade legal, mas também uma estratégia inteligente de negócios que pode evitar riscos significativos e contribuir para o sucesso e a preservação da empresa.

Portanto, torna-se imperativo que as organizações, especialmente aquelas de médio e grande porte que comumente atuam em diversas jurisdições e se encontram submetidas a este

complexo cenário regulatório, confirmam a devida consideração a este aspecto, assegurando que sua operação transcorra dentro dos limites da legalidade e com eficácia econômica.

3.1 COMPLIANCE FISCAL SOB A ÓTICA DO ESTADO

A tributação estabelece uma relação de vinculação entre os cidadãos e o governo, configurando-se como um pacto social em que, nos termos da lei, é imperativo que ambas as partes cumpram com suas obrigações legais e institucionais, para que os fins sociais constitucionais sejam alcançados.

A origem da palavra "compliance" vem do inglês, proveniente do verbo "to comply", que se traduz literalmente como "cumprir" ou "estar em conformidade". Portanto, numa análise inicial, o conceito de *compliance* tributário relaciona-se à noção de observância às normas da legislação tributária (Takano, 2023, p. 16).

Destarte, sendo a atividade tributária, responsabilidade tanto do Estado quanto do contribuinte, com o propósito comum, de viabilizar o bem-estar social, com alocação eficiente de recursos e o fomento a uma economia sustentável, a aderência à legislação tributária torna-se um imperativo para ambas as partes, a fim de assegurar que o tributo cumpra sua função social.

Sob a ótica do Fisco, em especial as Administrações Tributárias modernas, o compliance tributário foca nas razões pelas quais os contribuintes pagam tributos e cumprem as obrigações fiscais. Neste contexto, ações do Fisco pautadas em pesquisas a respeito da moral fiscal, ou seja, o conjunto de princípios éticos que norteiam o comportamento dos contribuintes em relação às suas obrigações tributárias, se mostra de fundamental importância para o compliance fiscal.

Uma sólida moral fiscal é fundamental para a sustentabilidade das finanças públicas e para a estabilidade de um país. Quando os contribuintes, seja por convicção pessoal ou por reconhecimento da importância de suas contribuições, cumprem voluntariamente suas obrigações tributárias, reduz-se a evasão fiscal e aumenta-se a eficácia na arrecadação de recursos necessários para o desenvolvimento de políticas públicas. Este comportamento ético contribui para a construção de uma sociedade mais justa, na qual os recursos devem ser distribuídos de maneira equitativa e os serviços públicos financiados de forma adequada.

Para promover a moral fiscal, é necessário um esforço que envolve não apenas a adoção de medidas coercitivas contra a sonegação fiscal, mas também a implementação de políticas que incentivem a conscientização tributária, pois “há muito a ser ganho quando a administração

tributária deixa de lado o paradigma do crime, a passa a enxergar o contribuinte com um cliente, utilizando-se do chamado ‘paradigma do serviço’” (Christopoulos, Bastos, 2012, *apud* Bird, p. 14).

A conformidade tributária pode ser assegurada mediante a aplicação de incentivos positivos destinados a fomentar o cumprimento das obrigações fiscais. Esses incentivos, ao promoverem a moral fiscal, não apenas motivam os contribuintes a adimplirem com seus deveres tributários, mas também contribuem significativamente para a diminuição da evasão fiscal e para a redução do "tax gap", isto é, do montante de débito tributário devido pelos contribuintes, que não é declarado, nem quitado dentro do prazo legal (Martinez, 2014, p. 327, 339).

A transparência na gestão dos recursos públicos, a eficiência na aplicação dos tributos e a justiça no sistema tributário, também são aspectos cruciais para fortalecer a moral fiscal entre os contribuintes (Christopoulos, Bastos, 2012, p. 12-14).

A simplicidade do sistema tributário contribui igualmente para o fortalecimento da moral tributária, enquanto sua complexidade apresenta uma correlação direta com a incidência de evasão fiscal. Um sistema tributário eficaz deve primar pela simplicidade e clareza, facilitando sua compreensão. A complexidade, por sua vez, pode levar a situações de não cumprimento involuntário, decorrentes da falta de entendimento e conhecimento acerca da estrutura tributária (Martinez, 2014, p. 332).

Na construção dessa nova relação com o contribuinte, pautada em transparência, confiança e simplificação das obrigações tributárias acessórias, o Fisco brasileiro tem utilizado como principal instrumento os programas de incentivo à conformidade fiscal, que serão estudados no próximo capítulo.

Referidos programas, constituem subsistemas jurídicos sociais que partem da premissa que de “não é possível compreender a eficiência da administração tributária apenas sob a dimensão da coerção estatal, afinal, o direito não diz respeito apenas a operações lógico-formais, mas trata também de problemas das áreas econômica, social e política” (Christopoulos, Bastos, 2012, p. 11), demonstrando assim o acoplamento estrutural entre os referidos sistemas sociais com o jurídico.

A necessidade de acoplamento entre os sistemas econômico, político e jurídico à moral, para alcançar eficiência da administração tributária, revela a imprescindibilidade de compliance da Administração Tributária. Este deve fundar-se em valores éticos e morais do Estado, alinhado com a norma constitucional de forma coerente e contemporânea. Cabe ao Fisco, dar o exemplo, a ser seguido pelos contribuintes, buscando uma atuação menos interventiva, mais

inteligente, equilibrada e sustentável, sem ferir os princípios e valores constitucionais (Monteschio, Flenik, 2018, p. 332-344).

A nova ordem mundial, consoante destaca Monteschio e Flenik (2018, p. 346), não se fundamenta na globalização ou no globalismo, e, sim, sobre a eficiência do Estado no cumprimento de suas obrigações, na sua aptidão competitiva e na reestruturação de suas funções, tudo isso regido por uma rigorosa gestão fiscal e financeira, sob uma perspectiva constitucional.

À medida que a Administração Tributária se apresenta de forma mais simples, transparente e ética, maior o nível de confiança e contentamento do contribuinte, e, portanto, o incremento na conformidade com as obrigações tributárias. Como resultado direto desta dinâmica, há um aumento na eficácia da arrecadação fiscal.

O Estado Brasileiro, buscando coordenar suas ações com as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), tem passado por um movimento de reformas na legislação tributária que buscam a redução da complexidade do sistema, de modo a harmonizar a eficácia na arrecadação fiscal com o estímulo ao crescimento empresarial sustentável.

Recentemente foi promulgada a Lei Complementar 199 de 01 de agosto de 2023, que instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação das Obrigações Acessórias, com objetivo de reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e incentivar a conformidade por parte dos contribuintes, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

As principais medidas previstas são a emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos, a instituição da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), o uso de dados de documentos fiscais para a apuração de tributos, a facilitação dos meios de pagamento de tributos e contribuições, a unificação de cadastros fiscais e seu compartilhamento, e a instituição do Registro Cadastral Unificado (RCU) (LC n. 199/2023).

A LC n. 199/2023 criou o Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA), vinculado ao Ministério responsável pela Fazenda Pública Nacional, cujas principais funções incluem instituir e aperfeiçoar os processos relacionados às obrigações tributárias acessórias e definir padrões nacionais para essas obrigações, bem como, a automatização da escrituração fiscal de todos os tributos abrangidos pela lei, com mínima intervenção do contribuinte.

Importante destacar que a LC 199/2023 não afeta o tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte e ao microempreendedor individual optantes pelo regime do Simples Nacional.

Neste ínterim a recente reforma tributária do sistema brasileiro, tem por objetivo a simplificação da tributação sobre o consumo, por conseguinte, a diminuição dos custos de conformidade das empresas e da litigiosidade tributária.

3.1.1 Compliance Fiscal e a Emenda Constitucional n. 132 de 2023

Além da alta carga e complexidade tributária demonstrada no capítulo anterior, a maior parte dos tributos no Brasil recai sobre bens e serviços. Se não bastasse, a tributação sobre o consumo é marcada pela fragmentação das bases econômicas e pela incidência múltipla de tributos sobre uma mesma base. Esta situação resulta em uma organização ineficiente das atividades empresariais, afetando adversamente a produtividade em âmbito nacional, além de fomentar um ambiente de insegurança jurídica e propiciar um acréscimo notável de litígios, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, decorrentes da inobservância das obrigações fiscais por parte das empresas (Teixeira, Vitelli, p. 397-398).

Há décadas, se discute no Brasil a necessidade de uma reforma tributária ampla. A emenda constitucional n. 132 de 2023, tem como principal objetivo, conforme anuncia o governo nos meios de comunicação, a simplificação da tributação do consumo, por meio da redução e unificação de impostos que possuem a mesma base de incidência (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI), por um IVA (imposto sobre o valor agregado) dual, conforme já estudado nos capítulos anteriores (Senado Federal, 2023).

O valor agregado são os preços que os produtos adquirem durante toda a cadeia produtiva, portanto, em cada etapa da cadeia produtiva, paga apenas o imposto referente ao valor que adicionou ao produto ou serviço²⁵, de forma que o imposto recaia somente sobre o destino da mercadoria.

²⁵ O Governo Federal, traz um exemplo, cuja adaptação à alíquota final estimada pelo ministro da Fazenda, Fernando Haddad, de 27,5% (Senado Federal, 2023), serve para esclarecer a proposta de não cumulatividade e cobrança “por fora” (Ministério da Fazenda, 2023). No exemplo referido, considerando que o valor de venda do algodão pelo produtor rural seja de R\$ 50,00 (...) incidirá o IVA de R\$ 13,75 (...). A indústria de tecelagem paga R\$ 63,75 (...) e transforma o algodão em tecido, que vende por R\$ 90,00 (...) mais o IVA de R\$ 24,75. Entretanto, ao recolher o tributo, a tecelagem desconta o valor de R\$ 13,75 de IVA que pagou na aquisição do algodão, de modo a somente pagar ao fisco a diferença de R\$ 11,00. A Fábrica de roupas compra o tecido por R\$ 114,75 (...) e o transforma em uma camisa, pela qual cobrará R\$ 140,00 (...) mais o IVA de R\$ 38,50 (...). Entretanto, ao recolher o imposto, desconta o valor de R\$ 24,75 pago anteriormente, de modo que somente pagará ao fisco R\$13,75 (...). A loja de roupas, compra a camisa R\$ 178,50 (...) e a vende por R\$ 200,00 mais o IVA de R\$55,00 (...), descontando, ao recolher, o valor de R\$ 38,50 (...) de IVA pago na aquisição da camisa, de modo a somente

Destarte, evita-se o efeito cascata e acaba com a substituição tributária, que conforme bem destaca Flores (2022, p. 25), é algo que a empresa não vendeu sobre uma margem que não tem certeza que se terá, tudo de forma antecipada, em nome de uma suposta simplificação da fiscalização, que na realidade mais complexo torna o sistema de arrecadação.

O IVA dual terá legislação única e uniforme em todo território nacional, enxugando, portanto, a regulamentação tributária sobre o consumo (art. 156-A, IV e art. 195, § 16, CF/88 incluídos pela EC n. 132/2023).

O ICMS e ISS, tributos que serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (art. 156-A, CF/88), por exemplo, embora existam duas leis complementares que estabelecem normas gerais, a LC. n. 87/1996 (Lei Kandir) e LC n. 116/2003, respectivamente, é regulamentado por leis estaduais de cada um dos 26 (vinte e seis) estados da Federação e Distrito Federal, com alíquotas próprias, regimentos com isenções e imunidades específicas, além dos mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) municípios poderem ter suas próprias legislações de ISS.

O PIS e Confins, que serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (art. 195, V, CF/88) são cobrados atualmente, em algumas situações, sob o regime cumulativo, e em outras, não cumulativo, com crédito em relação a certos insumos considerados essenciais, custos e despesas (Paulsen, 2023, p. 541-554).

A reforma tributária estabeleceu que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de forma integrada, por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, deverá editar regulamento único para o IBS, bem como, poderá juntamente com a União, atuar com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias, procedimentos, e implementarem soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos, o que aponta para a uniformização e simplificação das obrigações acessórias (art. 156-B, I, § 5º, § 6º, § 7º CF/88).

A emenda constitucional n. 132/2023, também prevê a uniformização da aplicação e interpretação da legislação, bem como, a integração do contencioso administrativo relativo ao IBS e CBS para reduzir o contencioso tributário e promover segurança jurídica nas relações entre Fisco e Contribuintes (art. 156-B, I e § 8º).

Assim, ao simplificar a tributação sobre o consumo, consolidar impostos federais, estaduais e municipais em um IVA dual, reduzir o número de tributos, eliminar a

paga ao fisco a diferença de R\$ 16,50. O consumidor final pagará à loja o valor total de R\$ 255,00, que corresponde justamente ao preço de R\$ 200,00 mais o IVA de R\$ 55,00 (Ministério da Fazenda, 2023). Importante notar que o valor do IVA pago pelo consumidor final, ou seja, R\$ 55,00 (...) equivale à soma do recolhido em todas as etapas: R\$13,75 (...) recolhidos pelo produtor rural + R\$ 11,00 (...) recolhido pela tecelagem + R\$ 13,75 (...) recolhidos pela fábrica de roupas + R\$ 16,50 (...) recolhidos pela loja (Ministério da Fazenda, 2023).

cumulatividade e a sobreposição, estabelecer regras mais claras e uniformes, a emenda constitucional n. 132/2023, representa um marco na promoção do compliance fiscal no Brasil.

Além disso, por meio da padronização das bases de cálculo, das alíquotas e dos procedimentos de cobrança, a reforma proporciona às empresas um entendimento mais claro de suas obrigações tributárias. Regras mais transparentes e uniformes, reduz a margem para interpretações divergentes da legislação, diminui os litígios fiscais e fomenta um ambiente de maior segurança jurídica para as empresas.

Um sistema tributário mais simples, permite que as empresas dediquem menos recursos ao gerenciamento de suas obrigações fiscais e mais ao crescimento e inovação dos seus negócios, o que, por conseguinte, aumenta a base de arrecadação de tributos para o Estado.

Enquanto a promoção do compliance representa para o Fisco maior arrecadação de recursos, para a empresa, visa, antes de tudo, assegurar a prosperidade e a preservação da atividade empresarial.

3.2 COMPLIANCE FISCAL SOB A ÓTICA DA EMPRESA

O compliance tributário, na perspectiva da empresa, é caracterizado por um conjunto de procedimentos, destinados a assegurar a conformidade, com as exigências legais, em atividades rotineiras, abrangendo tanto o pagamento de tributos quanto a apresentação de documentações pertinentes. Tais procedimentos visam a verificação da adequada aderência às obrigações tributárias por parte dos contribuintes (Santos, 2019, p. 01).

Entretanto, a amplitude e implicações do compliance tributário, vai além do cumprimento das leis, e das obrigações acessórias. Abrange a interpretação das normas e sua aplicação aos fatos, a prevenção de litígios, a minimização do passivo tributário, a prevenção de práticas de gestão tributária abusivas e a promoção da confiança junto a investidores e clientes. Essas medidas intentam, essencialmente, a redução dos riscos empresariais, especialmente no desenvolvimento de planos de negócios e estratégias tributárias (Pires, 2023, p. 22).

A integração de práticas de governança corporativa e a concretização de um programa de compliance, além de contemplar as singularidades da empresa, tais como porte e o tipo de atividade exercida, devem assentar-se sobre três pilares lógicos fundamentais, quais sejam: prevenir, detectar e responder:

Devemos considerar o compliance como uma área de suporte interno dos negócios, caracterizando-o por três linhas especiais a atender. É muito importante que todos entendam que a tomada de decisões deve respeitar as leis, normas, políticas e procedimentos corporativos e organizacionais; portanto, devemos entender que temos três pilares do programa de compliance baseados na lógica ‘prevenir, detectar e responder’ (Assi, 2018, p.27).

Assim, a gestão tributária e o planejamento tributário apresentam-se como ferramentas fundamentais para a adequada administração dos tributos, a redução de custos fiscais e o cumprimento das obrigações legais por parte das empresas.

A gestão tributária é caracterizada como uma atividade preventiva que permeia todas as fases da regra-matriz de incidência tributária, ultrapassando a mera definição do perfil tributário da empresa. Esta prática envolve a identificação de oportunidades de gerenciamento tributário e o controle das operações fiscais, sublinhando uma abordagem estratégica para o manejo dos tributos (Costa, 2019, p. 15).

Por sua vez, o planejamento tributário, embora enquadrado na gestão tributária, distingue-se desta, por representar um esforço focado na análise dos variados cenários tributários, de modo a detectar possibilidades de redução lícita da carga tributária, orientando os empresários a resposta adequada da legislação tributária para maximizar a eficiência fiscal (Costa, 2019, p. 04).

Os três pilares também envolvem a políticas voltadas para prevenir, detectar e responder a condutas irregulares. O gerenciamento dos controles internos, na gestão e planejamento tributário, representa importante função para preservação da empresa. Para tal, é imprescindível a constante realização de revisões e análises das atividades empresariais, visando assegurar seu alinhamento com os preceitos estabelecidos pelo programa de compliance (Assi, 2018, p.29).

3.2.1 Planejamento Tributário

A complexidade do sistema tributário brasileiro influencia diretamente nos custos de cumprimento das obrigações tributárias, que ultrapassa a duzentos bilhões por ano, conforme pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), (Amaral, *et al.*, 2022, p. 06), mencionado no capítulo anterior.

O planejamento tributário, neste contexto, constitui-se prática primordial para as empresas que aspiram a uma gestão financeira otimizada, mediante a redução legítima da carga tributária incidente sobre suas atividades econômicas e investimentos:

Entende-se planejamento tributário como a técnica de organização de negócios jurídicos, realizada de forma prévia à concorrência de negócios jurídicos, realizada de forma prévia à ocorrência do fato gerador, com o foco na economia lícita de tributos. O que se busca com o planejamento (de forma exclusiva ou não, a depender da corrente doutrinária adotada) é evitar-se a ocorrência do fato gerador ou reduzir o valor do tributo a ser recolhido (Pires, 2023, p. 76)

Isto porque o planejamento tributário, “consiste em uma visão antecipada dos procedimentos a serem aplicados no desenvolvimento dos trabalhos” o que envolve uma análise criteriosa e a aplicação estratégica das normas fiscais vigentes, buscando-se aproveitar, de maneira eficaz, todas as alternativas legais disponíveis para a minimização dos impostos, evitando-se, contudo, incidir em práticas de evasão fiscal (Santos, 2019, p. 03).

Dentre as estratégias comumente adotadas, tem-se a seleção do regime tributário mais benéfico para apuração e pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando as peculiaridades da empresa como seu tamanho, faturamento e área de atuação. Consoante já tratado nesta pesquisa, no Brasil, as empresas podem aderir, a depender da atividade desenvolvida, porte e faturamento, ao regime do Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real.

No âmbito do planejamento tributário relacionado à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), emergem considerações relevantes, tais como: se a entidade empresarial não estiver submetida à obrigatoriedade do regime de lucro real, torna-se imperativo avaliar a modalidade tributária mais vantajosa, procedendo a simulações que contemplem o lucro presumido, o lucro real e o Simples Nacional — desde que a empresa atenda aos critérios legais para tal enquadramento (Santos, 2019. p. 04). A Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) seguirá o mesmo regime de apuração adotado para o tributo referido.

Na fase de determinação da base de cálculo, dos tributos federais referidos, é também essencial a verificação da correta realização de adições e exclusões, conforme prescrito pela legislação, a compensação de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores e a inclusão de adicionais, quando aplicáveis. Concomitantemente, ao apurar o montante tributário devido, deve-se assegurar a dedução de quaisquer valores retidos na fonte sobre receitas já tributadas, bem como garantir que o recolhimento do tributo ocorra dentro dos prazos e condições estabelecidos pela legislação vigente (Santos, 2019. p. 04).

Na apuração do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) que vêm para substituir o ICMS, ISS, PIS e Cofins, na reforma tributária propagada pela emenda constitucional n. 32/2023, dever-se-á analisar no planejamento

tributário, se foi realizado o cálculo do imposto efetivamente sobre o valor adicionado, realizar correta administração de créditos tributários a serem recuperados ou compensados, e verificar se os produtos ou serviços da empresa, se incluem nos regimes favorecidos com alíquotas reduzidas ou isentas.

As empresas enquadradas no Simples Nacional, a partir da reforma tributária, necessitarão de um planejamento tributário mais minucioso, vez que ao optar em recolher o IBS e CBS pelo sistema do Simples Nacional, somente poderão transferir créditos correspondentes ao recolhido neste regime (EC n. 132/2023). Destarte, para empresas que não se enquadram no Simples Nacional, podem optar em negociar com empresas que também não se enquadram no regime simplificado, devido ao creditamento fiscal maior nas operações fiscais.

A depender da rede de negociações em que a empresa enquadrada no Simples Nacional exerce suas atividades, pode, portanto, ser mais benéfico optar pelo recolhimento do IBS e CBS pelo regime normal de apuração, caso em que poderá apropriar e transferir créditos integralmente, e manter a competitividade no mercado. Neste caso, mantém-se no regime do Simples em relação aos demais tributos (EC n. 132/2023).

O planejamento tributário engloba também o aproveitamento de incentivos fiscais disponibilizados pelo poder público, os quais podem oferecer reduções ou isenções tributárias para determinadas atividades (Takano, 2023, p. 29). Cumpre destacar que a reforma tributária, visando acabar com as guerras fiscais entre os estados da federação, estabeleceu regime unificado, com alíquota padrão para todo o território nacional, para o IBS e CBS. O favorecimento de regimes, se dará somente com base na espécie de bens e serviços e não localidades.

O único favorecimento em razão de localidade, mantido na reforma tributária, foi o tratamento tributário favorecido aos bens produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) (EC n. 132/2023).

A emenda constitucional n. 32/2023, conforme analisado nos capítulos anteriores, prevê regimes favorecidos, com previsão de redução em 40%, 30%, da alíquota padrão, alíquotas zeradas e isenções, para uma ampla gama de bens e serviços, e regimes específicos, cuja apuração difere do padrão do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), o que a depender do caso, não significará um regime mais benéfico (EC n. 132/2023).

Dessa forma, é de suma importância que o planejamento tributário englobe a partir da reforma, a busca junto à Administração Tributária, adequada solução em situações em que a legislação conduzir para uma situação de insegurança jurídica, ou que não oferta solução (no caso de lacunas) quanto o regime aplicável (Pires, 2023, p. 29).

A reforma tributária traz previsões genéricas, relegando à legislação complementar, uma ampla esfera de competência para regulamentar e especificar os bens e serviços subsumidos aos regimes de tributação favorecida. Ilustrativamente, o artigo 9º, inciso VIII, da Emenda Constitucional nº 32/2023, delega à lei complementar a prerrogativa de determinar as operações que serão agraciadas com a redução de 60% (sessenta por cento) nas alíquotas dos tributos, incidentes sobre alimentos destinados ao consumo humano (EC n. 132/2023).

Portanto, o planejamento tributário deverá envolver não somente a avaliação das estruturas tributárias, mas também um acompanhamento ativo e contínuo da legislação complementar referida, de modo, a identificar novas oportunidades tributárias e promover a adaptação frente à nova legislação, sem negligenciar a observância da jurisprudência relevante, tanto administrativa quanto judicial, que influenciará a tributação das atividades econômicas após a reforma.

Como se vê, o planejamento tributário abrange estratégias que, dentro dos marcos legais, exploram lacunas legislativas ou ambiguidades textuais, para otimizar a carga tributária. Tal abordagem não se confunde com práticas ilícitas, ao contrário, baseia-se em ações legítimas que, embora não sejam expressamente autorizadas pelo legislador, também não são proibidas, permitindo assim a competitividade, e, por conseguinte, a preservação da empresa, mediante a redução de custos (Pires, 2023, p. 75-76)

É imperativo salientar a importância da estrita aderência à legalidade em todas as ações de planejamento tributário, evitando-se transgredir os limites entre a economia de impostos, realizada de forma legal, e a evasão fiscal, categoricamente ilegal.

Os dispositivos jurídicos da Lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, tipifica uma série de condutas como crimes fiscais. As condutas ilícitas abordadas englobam desde a omissão de informações ou prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias até a elaboração e uso de documentos fiscais inverídicos. A legislação também penaliza ações como a fraude à fiscalização tributária, a falsificação ou alteração de documentos fiscais, e a falha em fornecer ou o fornecimento inadequado de notas fiscais obrigatórias (art. 1º).

O texto legal explicita ainda a responsabilização por falhas no recolhimento de tributos ou contribuições sociais devidas, o manuseio indevido de incentivos fiscais, e a utilização de softwares de contabilidade que permitam a manipulação de informações de forma que sujeito passivo da obrigação tributária possua informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública (art. 2º, Lei n. 8.137/1990).

Os sócios das pessoas jurídicas, com fulcro no artigo 135 do Código Tributário Nacional, podem incorrer em responsabilização por ilícitos fiscais. Este dispositivo legal

institui a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios administradores perante as obrigações tributárias da entidade empresarial. Assim, a imputação de responsabilidade se materializa quando o administrador, em caráter individual, assume a responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica, estando sujeito à responsabilização solidária por tais obrigações (Vecchio, Vieira, 2020, p. 4-6).

Destarte, a supressão ou redução de tributos mediante condutas ilícitas, como, por exemplo, declaração falsa às autoridades fazendárias, implicará na responsabilização dos sócios nas penas de detenção, reclusão e multa, previstas na Lei n. 8.137/1990, na medida de sua culpabilidade (art. 11). Cumpre destacar que o ordenamento jurídico faculta ao sujeito ativo a opção de elidir a sanção penal, por crimes tributários, mediante o adimplemento do *quantum* devido ao erário.

A Lei 10.684/2003, conhecida como Lei do PAES, e interpretada pelo STF no Habeas Corpus 85.452, estabeleceu que o pagamento de tributos em qualquer tempo resulta na extinção da punibilidade, conforme art. 9º, § 2º. Esse entendimento foi reforçado por decisões posteriores, incluindo a análise da Lei 12.382/11 sobre parcelamento tributário, que corroboram a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer momento (HC 116.828/SP). O STJ (HC 362.478/SP), por sua vez, ampliou essa compreensão ao decidir que até o pagamento após o trânsito em julgado pode eximir o contribuinte, reiterando que a lei não fixa prazo para tal benefício (Cunha, 2018).

Não se pode olvidar que o adimplemento de tributos está condicionado à incidência de penalidades como multas moratórias, isoladas e de ofício. Além disso, as consequências criminais associadas às empresas podem comprometer significativamente a sua reputação no meio empresarial, impactando negativamente a sua saúde financeira. Dessa forma, um planejamento tributário responsável e eficaz constitui-se como um pilar essencial para a sustentabilidade e o desenvolvimento contínuo da empresa, assegurando sua aderência à legislação e otimização financeira.

De acordo com o enunciado 631 do STJ, o “pagamento do tributo não extingue a punibilidade de crime conexo de corrupção”. A lei n. 12.846 de 01 de agosto de 2013, para combater a corrupção advinda das empresas privadas, estabeleceu a responsabilização objetiva, das pessoas jurídicas, tanto no plano administrativo quanto no civil, de entidades jurídicas envolvidas na prática de atos prejudiciais à administração pública, seja esta nacional ou de países estrangeiros.

No âmbito administrativo, as sanções aplicáveis incluem multas calculadas com base no faturamento bruto da entidade, do último exercício antes da instauração do processo

administrativo, excluindo-se os tributos, e a publicação extraordinária da decisão condenatória. As sanções serão determinadas com base na gravidade e natureza da infração, e poderão incluir, além da multa, a obrigação de reparar integralmente o dano causado (art. 6º, Lei n. 12.846/2013).

A aplicabilidade desta norma estende-se a uma variedade de organizações, abrangendo sociedades empresariais e sociedades simples, com ou sem personalidade jurídica, independente da estrutura organizacional ou do modelo societário adotado. Inclui-se também neste escopo fundações, associações de entidades ou pessoas e corporações estrangeiras que possuam sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de maneira formal ou informal, mesmo que de forma temporária (art. 1º, Lei n. 12.846/2013).

As entidades jurídicas mencionadas, estão sujeitas à responsabilização por atos lesivos, executados em seu próprio interesse ou benefício, de maneira exclusiva ou não. Tal responsabilização não elimina a possibilidade de imputação de responsabilidades individuais aos seus dirigentes, administradores ou a qualquer indivíduo que participe de maneira ativa no ato ilícito. A responsabilização da entidade jurídica ocorrerá independentemente das penalidades aplicáveis às pessoas naturais envolvidas, como os dirigentes ou administradores, que são responsabilizados conforme o grau de sua culpabilidade.

Importante ressaltar que a responsabilidade da pessoa jurídica persiste mesmo diante de alterações contratuais ou mudanças estruturais significativas, como transformação, incorporação, fusão ou cisão societária. Em situações de fusão e incorporação, a responsabilidade da entidade sucessora limita-se ao pagamento de multas e à reparação integral dos danos causados, até o limite do patrimônio transferido, salvo em casos de fraude comprovada ou simulação (art. 4º, Lei n. 12.846/2013).

Com a promulgação da Lei n. 12.846/2013, restou delineado a importância dos programas de compliance para prevenir violações normativas e seus efeitos prejudiciais. A legislação impõe normas rigorosas que, embora possam incrementar os custos operacionais, demonstram que o investimento em um efetivo programa de integridade corporativa pode prevenir sanções severas que ameacem a viabilidade financeira e a própria continuidade das atividades empresariais.

A implementação de medidas de compliance emerge, assim, como elemento crucial para combater a corrupção no meio empresarial, minimizando riscos legais e contribuindo para a manutenção de um ambiente de negócios ético e transparente (Durães; Ribeiro, 2019, p. 77).

3.2.2 Gestão Fiscal das Obrigações Acessórias

Estar em conformidade também exige das empresas a adoção de um comportamento preventivo, com o objetivo de atender aos custos de conformidade, para cumprir as obrigações acessórias e evitar possíveis fiscalizações e penalidades (Almeida, Przepiorka; Teodorovicz, 2022, p. 479). Erros ou atrasos, neste contexto, podem acarretar multas e outros encargos, elevando as despesas para empresa.

As penalidades financeiras impostas - por imprecisões ou falhas na apresentação das declarações, documentos e livros eletrônicos, que envolvem as obrigações acessórias inclusas no SPED - são notavelmente altas, conforme exemplificado pelo artigo 12 da Lei nº 8.218/91, que prevê multas de até 5% sobre o valor das transações objeto dos erros e omissões (Takano, 2023, p. 43).

A não observância das obrigações acessórias tributárias pode resultar em diversas outras repercussões adversas para os contribuintes, as quais se destaca: a confissão inadequada de dívida tributária, que pode ser diretamente inscrita em dívida ativa de débitos fiscais, assim como a perda da possibilidade de denunciar espontaneamente a infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional; o recebimento de notificações eletrônicas ou a cobrança automática de impostos devido; a responsabilização criminal tributária do contribuinte; e a não aprovação de solicitações de compensação fiscal, entre outras consequências (Almeida; Przepiorka, Teodorovicz, 2022, p. 479).

A significativa quantidade de obrigações tributárias acessórias, apresentadas no capítulo anterior, não deixa dúvida, de que a adequação ao sistema fiscal, “fortemente apoiado na privatização da gestão tributária” constitui um desafio às empresas brasileiras (Almeida; Przepiorka, Teodorovicz, 2022, p. 478).

Os custos diretos associados a essas obrigações, incluem despesas financeiras necessárias para a implementação de sistemas de gestão fiscal e contábil, além da aquisição de softwares especializados.

Paralelamente, os custos indiretos manifestam-se no tempo e recursos humanos investidos na gestão dessas obrigações. Este aspecto contempla desde a formação e capacitação de equipes especializadas até o esforço dedicado à elaboração de documentos e ao cumprimento de procedimentos burocráticos.

Além disso, os custos de oportunidade refletem o impacto dos recursos que são desviados de atividades produtivas ou de investimentos voltados ao crescimento empresarial, em favor do atendimento às exigências tributárias acessórias.

Na emissão de uma Nota Fiscal Eletrônica (NFe), para operações de venda de mercadorias, por exemplo, é essencial saber quais são os códigos que devem ser inseridos e suas especificações, bem como, uma série de cuidados que exige o conhecimento da legislação tributária:

Deve o contribuinte saber se o destinatário é contribuinte ou não do imposto (mesmo sendo pessoa física), para definir se é cabível a emissão de Nota Fiscal eletrônica (NF-e, mod. 55) ou Nota Fiscal do Consumidor (NFC-e, mod. 65). (ii) Deve identificar a alíquota e a base de cálculo aplicáveis, o que exige saber se há benefícios fiscais para o seu produto bem como se há o cumprimento dos pressupostos legais para sua fruição. (iii) Deve saber a finalidade a que será destinada a mercadoria para poder identificar o Código Fiscal de Operações e Prestação (CFOP) correto e, inclusive, saber qual regime tributário aplicará à operação (como a substituição tributária, o diferencial de alíquota, diferimento etc.). (iv) Deve, ainda, saber a classificação fiscal (código Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM) de sua mercadoria, o que exige a escolha de uma entre várias alternativas possíveis pela leitura da descrição do código, que por vezes não acompanha o rápido aprimoramento e a evolução tecnológica do mercado. (v) Precisa buscar informações minuciosas do transportador, ainda que a contratação do transporte não seja de sua responsabilidade. (vi) Necessário conhecer se há, em portarias ou atos normativos infralegais, exigências sobre o leiaute do documento fiscal e/ou informações específicas que devem constar no campo informações/dados complementares. (vii) Exige-se ainda que o emissor da nota fiscal tenha conhecimento sobre a idoneidade (não apenas formal, mas de fato) do destinatário etc. (Takano, 2023, p. 41)

Destarte, na gestão das obrigações tributárias acessórias é importante considerar os custos diretos, indiretos e de oportunidade, e compará-los com os preços da contratação de serviços de consultoria tributária e contábil externos, para assegurar a conformidade e a atualização frente às normativas aplicáveis.

Embora Coase não tenha explicitamente categorizado os custos dessa maneira, sua análise, implica a consideração de todos os custos envolvidos nas decisões econômicas, incluindo a escolha entre realizar transações no mercado ou em uma organização:

Podemos resumir esta seção do argumento dizendo que o funcionamento de um mercado custa alguma coisa e que ao formar uma organização e permitir que alguma autoridade (um "empresário") direcione os recursos, poupam-se certos custos de marketing. A sua função a um custo menor, tendo em conta o fato de que pode obter fatores de produção a um preço inferior ao das transações de mercado que substitui, porque é sempre possível regressar ao mercado aberto se não o fizer. (Coase, 1937, p. 392 – tradução nossa)²⁶

²⁶ Originalmente: We may sum up this section of the argument by saying that the operation of a market costs something and by forming an organization and allowing some authority (an "entrepreneur") to direct the resources, certain marketing costs are saved. The entrepreneur has to carry out his function at less cost, taking into

Nesse cenário, uma gestão eficiente das obrigações tributárias acessórias deve buscar não só reduzir o risco de penalidades por parte do fisco, mas também diminuir os custos operacionais da empresa, o que pode se converter em uma vantagem competitiva.

3.3 O IMPACTO DA NÃO CONFORMIDADE FISCAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Consoante observado no decorrer desta dissertação, as obrigações tributárias categorizam-se em duas vertentes: a principal, que consiste no pagamento de tributos, e as acessórias, abrangendo atividades como a escrituração, apresentação de declarações, dentre tantas outras.

Portanto, quando uma empresa falha em liquidar seus tributos dentro do prazo estipulado ou não executa as demais obrigações instrumentais estabelecidas pela legislação, se encontra em estado de não conformidade tributária.

Qualquer ato ou abstenção (conduta) que, de maneira direta ou indireta, traduza-se em violação dos deveres jurídicos instituídos pelas legislações tributárias constitui uma infração fiscal (Xavier, 2021, p. 94).

Veja que ambos, ilícito e lícito tributário, operam dentro do sistema do direito, o qual o tributário constitui um subsistema. Segundo Luhmann, precursor da teoria dos sistemas sociais, que será melhor abordada no capítulo seguinte, “o valor negativo (ilícito) tem o mesmo efeito de subordinação que a referência ao direito positivo (lícito)” (Luhmann, 2016, p. 56).

Luhmann esclarece que a distinção do sistema jurídico em relação a outros sistemas sociais, tais como o econômico e o político, reside no código binário de lícito e ilícito. Isso se deve ao fato de que “não existe nenhuma outra instância na sociedade que poderia dizer: ‘isso é lícito e isso é ilícito’” o que, por sua vez, reitera a autopoiese do sistema jurídico (Luhmann, 2016, p. 56).

A partir da prática da infração fiscal, instaura-se uma relação jurídica entre a empresa contribuinte e a Administração Tributária. Esta relação é explicitada no enunciado da norma reguladora, que contempla todos os elementos necessários para sua identificação em uma situação específica (Carvalho, 2019, p. 324)

account the fact that the market transactions which he supersedes, because it is always possible to revert to the open market if he fails to do this.

A relação jurídica em apreço pode ser categorizada sob a égide meramente administrativa, configurando o denominado ilícito administrativo tributário. Esta categoria compreende infrações que violam disposições tributárias, sem, contudo, alcançar o patamar de crimes, submetendo-se, portanto, a penalidades de caráter administrativo, como multas e aplicação de juros.

Paralelamente, existem condutas mais graves, como fraude fiscal, sonegação de impostos, e falsificação de documentos fiscais categorizadas como ilícito penal tributário, cujas sanções englobam pena privativa de liberdade além das multas. A norma violada, também tem natureza tributária, entretanto, pela gravidade do dano causado ao fisco, o legislador as transportou para esfera criminal:

[...] nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são aquelas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária – se concretizado, realizará a lei penal. Mas a antijuridicidade (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados. (Derzi, 2011, p. 359)

Assim, mesmo que ambos os ilícitos tenham como causa subjacente a violação da legislação tributária, há uma distinção substancial no regime jurídico aplicado. Os delitos fiscais estão submetidos aos princípios, institutos e preceitos do Direito Penal, enquanto as infrações delineadas em legislações tributárias, de índole não criminal, estão adstritas aos princípios gerais do Direito Administrativo (Carvalho, 2017, p. 698),

No contexto do Direito Tributário Federal Brasileiro, a sanção imposta por excelência é a multa, classificadas como Moratória, Punitiva, Isolada e Qualificada.

A Multa moratória é aplicada em casos de inadimplemento no prazo estabelecido, tendo caráter indenizatório pela impontualidade. Um exemplo é a previsão na lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996, art. 61, que estipula uma multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, pela inexecução da obrigação tributária (Pacheco, [s.d.], p. 10-13).

As multas de ofício referem-se àquelas estabelecidas mediante lançamento pela autoridade competente, ao identificar a ocorrência de infração. O auditor fiscal procede à aplicação da penalidade, notificando posteriormente o contribuinte para que este possa exercer seu direito de defesa ou proceder ao pagamento da respectiva multa (Paulsen, 2023, p. 272).

Referidas multas, são aplicadas no lançamento de ofício do crédito tributário, um procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal promove a constituição do

crédito tributário devido à omissão, erro ou ação indevida do contribuinte. Na legislação federal, a multa de ofício tem alíquota de 75% sobre a diferença do imposto ou contribuição (art. 44, I, Lei n. 9.430/1996)

Diversamente das multas previamente mencionadas, as quais se vinculam diretamente à inadimplência do tributo, a multa isolada opera de maneira autônoma, desvinculada de qualquer obrigação tributária principal. Esta é imposta exclusivamente em razão do não cumprimento de obrigações acessórias (Paulsen, 2023, p. 273).

A multa isolada, como, por exemplo, a prevista no art. 44, II, da Lei n. 9.430/96, cuja alíquota é de 50% sobre o valor do pagamento mensal, é aplicada mesmo quando não há tributo devido, como ocorre quando o contribuinte deixa de enviar as declarações ainda que a base de cálculo foi negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido.

A multa qualificada, por sua vez, é destinada às situações em que se identificam crimes, sendo imposta uma alíquota de 150%, conforme determinado pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Ademais, a mencionada legislação contempla a possibilidade de majoração da penalidade para 225% em circunstâncias nas quais o contribuinte, convocado a prestar esclarecimentos e a fornecer documentos atinentes à infração sob investigação, deixa de colaborar (art. 44 §2º, da Lei nº 9.430/96), o que é discutível tendo em vista o direito a não autoincriminação (Paulsen, 2023, p. 274).

As legislações estatuais, bem como, instruções e acordos normativos, que regulamentam as obrigações acessórias estudadas no capítulo 02, desta dissertação, também preveem multas pelo não cumprimento nos termos regulamentados.

A entrega de obrigações acessórias contendo informações inexatas, incompletas ou omitidas no contexto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) está sujeita à imposição de penalidades financeiras, as quais variam conforme o módulo específico do SPED.

Para as empresas enquadradas no regime de Lucro Real que utilizam a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a multa aplicável corresponde a 3% do valor da operação, conforme art. 8º-A, DL n. 1.598/77. No caso da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), estipula-se uma multa de R\$ 20,00 para cada agrupamento de dez erros identificados, nos termos do art. 7º Lei n. 10.426/2002. Para os demais módulos do SPED, a penalidade é de 5% sobre o valor da operação, com um limite máximo de 1% do faturamento do contribuinte durante o período em análise, consoante, já mencionado art. 12, Lei n. 8.218/91 (Takano, 2023, p. 46).

O atraso na entrega de informações, também sujeita os contribuintes a penalidades financeiras, cuja aplicação varia conforme o módulo específico em questão. Para as entidades

que operam sob o regime de Lucro Real e que se submetem à Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a multa imposta é de 0,25% ao mês sobre o lucro antes do Imposto de Renda, com um limite máximo de 10% do lucro líquido do respectivo período, conforme art. 8º, DL n. 1.598/77 (Takano, 2023, p. 47).

No que se refere à Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), o atraso acarreta multa de 2% sobre o montante dos tributos reportados por mês, conforme art. 7º Lei n. 10.426/2002. Para os demais módulos do SPED, a penalidade corresponde a 0,02% do valor da receita bruta diária em atraso, não excedendo o limite de 1% do faturamento total do contribuinte durante o período considerado nos termos do art. 12, Lei n. 8.218/91 (Takano, 2023, p. 47).

Além das multas, identificam-se diversas outras medidas punitivas adotadas pela autoridade fiscal, incluindo-se a apreensão de bens e mercadorias, a cassação ou suspensão de regimes especiais de tributação, bem como a imposição de restrições a certos direitos. Exemplificativamente, a cassação do registro especial destinado aos fabricantes de cigarros é uma penalidade aplicável em casos de reiterada inadimplência fiscal (Abraham, 2023, p. 597-598).

A dosimetria das sanções tributárias, em especial das multas, deve buscar um equilíbrio entre a imposição de penalidades para assegurar a conformidade e o respeito aos direitos dos contribuintes, mantendo a confiança do público no sistema tributário.

A aplicação de sanções tributárias manifestamente desproporcionais, desvinculadas da natureza da infração ou da culpabilidade do contribuinte, representa um grave desvio na administração da justiça fiscal.

A utilização indevida das multas tributárias, como mecanismo de arrecadação por parte das autoridades públicas, a execução fiscal, de créditos tributários inalcançáveis, que não só são impossíveis de serem satisfeitos pelo devedor, mas também obstaculizam o exercício do direito à ampla defesa, devido à incapacidade de depositar a quantia exigida ou oferecer garantias alternativas, causam prejuízo ao setor produtivo, já onerado por uma alta carga tributária e custos de conformidade (Takano, 2017, p. 31).

Destarte, a proporcionalidade e razoabilidade são princípios-chave na aplicação destas sanções. Isto significa que a severidade da penalidade deve corresponder à gravidade da infração e ao grau de culpa do infrator, equilibrando a necessidade de punição com a justiça. O cálculo das penalidades deve levar em consideração diversos fatores, como o valor dos tributos evadidos, a intenção do infrator e a reincidência da infração, capacidade contributiva e a proibição de vedação ao confisco.

Atualmente há cerca de quatro Temas afetados por reconhecimento de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, pendente de julgamento de mérito, que têm como pano de fundo o controle do pesado poder sancionatório do Estado, cuja análise parte dos princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco.

O Tema 487, que decidirá se há caráter confiscatório da “multa isolada” chegou ao STF, por meio de Recurso Extraordinário n. 640.452/RO em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2023e).

O Tema 0816 encontra-se afetado por repercussão geral desde 22 de maio de 2015, por meio do Recurso Extraordinário n. 882.461/MG, em que se discute, à luz dos arts. 93, IX, 150, IV, 153, § 3º, II, 155, § 2º, e 156, III, da Constituição Federal, a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Debatem-se, ainda, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2015a)²⁷.

Cumprir destacar que o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela constitucionalidade da multa moratória de até 20%, por ausência de efeito confiscatório, quando julgou o Tema 214. Na oportunidade também reconheceu a legitimidade da utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2011a)

Por meio dos Temas 863 e 1195, o Supremo Tribunal Federal, decidirá os limites da multa qualificada por sonegação, fraude e conluio e o da multa não qualificada respectivamente.

Discute-se à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto, ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2015c).

A outra discussão envolve o percentual de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio ser fixado em montante superior ao valor do tributo devido, ante a proporcionalidade, a razoabilidade e o não-confisco em matéria

²⁷ O Tema referido perdeu objeto, visto que o ISS e ICMS, foram unificados na reforma tributária (EC n. 32/2023), no IBS, portanto, certamente será arquivado o processo.

tributária, bem como ser reduzido pelo Poder Judiciário (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2022^a).

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a constitucionalidade do art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, que autoriza a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados, no julgamento do Tema 872, cuja decisão transitou em julgado em 21 de novembro de 2020 (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2020c)

Em decisão de 21 de março de 2023, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Tema 736 decidiu que é “inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2023b).

A elevada incidência de casos submetidos ao regime de repercussão geral, concernentes à dosimetria das sanções pecuniárias tributárias, evidencia uma postura de contestação, por parte dos contribuintes, em relação à conduta adotada pelo Poder de Tributar na aplicação de multas. Este fenômeno reflete também o reconhecimento, por parte do Poder Judiciário, da importância substancial da questão, bem como dos seus desdobramentos legais, econômicos e sociais.

As Faculdades de Direito (FGV Direito SP) e de Economia (FGV EESP) de São Paulo, pertencentes à Fundação Getúlio Vargas, realizaram um estudo abrangente sobre a imposição de multas qualificadas no Brasil. Os resultados do estudo indicam que, no período entre 2011 e 2019, observou-se um aumento de 70% na quantidade e 112% no valor das multas qualificadas. Paralelamente, as multas de ofício, registraram um crescimento de 10% em quantidade e 23% em valor. Estes dados foram obtidos através da Lei de Acesso à Informação, fornecidos pela Receita Federal do Brasil (FGV, 2023, p. 02).

Referida abordagem punitiva pelo Fisco, não se traduz em benefícios financeiros significativos para o Estado, conforme evidenciado pelo relatório anual da Receita Federal do Brasil de 2023. Segundo este documento, apenas 9,62% das autuações realizadas no ano de 2022, foram efetivamente quitadas ou parceladas até dezembro daquele ano (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2023a, p. 5 e 7)

O modelo brasileiro de combater fraudes, sonegação, e outros desvios praticados por maus contribuintes, criando inúmeras obrigações fiscais e sanções que mais prejudicam o setor empresarial do que incentivam a conformidade fiscal, o que se denomina de “premissa da

sonegação” não gera efeitos positivos em termos de arrecadação e para economia nacional (Flores, 2022, p. 20).

A complexidade do sistema tributário impulsiona os agentes econômicos a optar por decisões que não são as mais vantajosas, resultando em um impacto adverso tanto na eficácia operacional dos negócios quanto no crescimento econômico do país. Estima-se que o Produto Interno Bruto (PIB) per capita do Brasil poderia apresentar um acréscimo de 6,2% se a sua complexidade tributária se equiparasse à média observada em nações como África do Sul, Colômbia e México (FGV, 2023, p. 11).

Tal inferência decorre de um estudo econométrico, apresentado pela FGV, que correlacionou o PIB per capita e o grau de complexidade tributária em 57 países, apoiando-se no Tax Complexity Index (TCI), elaborado pelo Global MNC Tax Complexity Project, abrangendo o período de 2016 a 2018. Os resultados obtidos evidenciaram uma correlação negativa entre a complexidade tributária e o PIB per capita, apontando que quanto mais extensas e diversas as normas e sanções tributárias de um país, menor será a sua riqueza relativa (FGV, 2023, p. 11).

O modelo brasileiro ao combater desvios de evasão e sonegação fiscal, utilizando como medida corretiva a criação de mais normas e obrigações acessórias, o que gera complexidade, e aplicando pesadas sanções pecuniárias, como visto acima, além de não resolver o problema, produz danos socioeconômicos (custo social).

A administração tributária vem há anos privatizando suas funções, transferindo para o setor privado o que é função pública, por meio de inúmeras obrigações acessórias, difíceis de serem atendidas, para resolver falhas específicas de fiscalização, negligenciando as consequências econômicas indesejadas dessas ações. Explica a Coase (1960, p. 34):

[...] Tal fracasso provém dos defeitos básicos na abordagem atual dos problemas da economia do bem-estar. Necessita-se de uma mudança de abordagem. A análise em termos de divergências entre os produtos privados e sociais concentra-se nas deficiências particulares existentes no sistema e tende a fomentar a crença de que qualquer medida capaz de remover a deficiência é, necessariamente, desejável. Tal enfoque desvia a atenção das outras mudanças, no sistema, as quais estão, inevitavelmente, associadas com as medidas corretivas, recaindo sobre mudanças que capazes de produzir mais danos do que a deficiência origina.

Destarte, é importante que o Estado Brasileiro tenha uma análise mais cuidadosa das políticas fiscais e dos reflexos, levando em consideração não apenas os benefícios imediatos de tais ações, mas também seus possíveis efeitos colaterais e impactos na atividade econômica

empresarial, que consoante demonstrado nesta dissertação, reflete na qualidade de vida e renda *per capita*.

Ronald H. Coase defende essa abordagem holística e interdisciplinar da economia, que considera não apenas resultados financeiros, mas também o bem-estar geral da sociedade:

Parece oportuno valer-se de abordagem similar ao se tratar de questões de política econômica e para comparar o produto total proporcionado por arranjos sociais alternativos. No presente ensaio, a análise tem-se limitado, como sói acontecer nesta parte da economia, a comparações do valor de produção, tendo por base o mercado. Porém, é, por óbvio, desejável que a escolha entre arranjos sociais distintos, para a solução dos problemas econômicos, deveria ocorrer em termos mais amplos e que o efeito total desses arranjos, em todas as esferas da vida, deveria ser levado em consideração. Como Frank H. Knight tem, frequentemente, enfatizado, os problemas da economia do bem-estar dissolverse-ão, enfim, no estudo da estética e da moral (Coase, 1960, p. 35).

O estudo realizado pela Faculdade de Direito (FGV Direito SP) e de Economia (FGV EESP) de São Paulo, com este olhar interdisciplinar traz ao final algumas recomendações para o Brasil, que se mostraram eficientes nos países do G7 e membros da OCDE, baseadas em simplificação do sistema tributário, prevenção de insegurança jurídica e erros involuntários e adoção de estratégias do campo da ciência econômica comportamental, ou Behavioural Insights (BI), para promover a conformidade tributária (FGV, 2023, p. 17).

Como se vê, a autopoiese do sistema jurídico, não impede que seja realizado um acoplamento estrutural com o sistema econômico, de forma que seja integralizado pela comunicação jurídica, elementos da economia comportamental.

Assim, os subsistemas sociais jurídicos de incentivo à conformidade fiscal, apresentam-se como iniciativas governamentais, com objetivo de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, por meio de políticas fiscais mais simples e colaborativas, com emprego de reforços positivos aos contribuintes bem-intencionados.

4. ABORDAGENS FISCAIS NA PRESERVAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL BRASILEIRA: SUBSISTEMAS SOCIAIS JURÍDICOS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE FISCAL

“Já ouviu falar de mim? O que você ouviu? Que você é o Diabo. Talvez eu seja”, diálogo entre os principais personagens do filme “O Cobrador de Impostos”, direção de David Ayer (2020). Embora o filme retrate a cobrança de uma espécie de “tributo” do crime, ou seja, uma atividade ilegal, a história da atividade fiscal governamental também se mostra como um inimigo opressor aterrorizante do povo obrigado a pagar os tributos.

A etimologia da palavra "tributo" remonta ao termo latino "tributum", derivado do verbo "tributere", que conotava o ato de dar ou conceder algo. Historicamente, este termo fazia referência às imposições realizadas por tribos ou nações conquistadoras sobre os povos subjugados. No contexto histórico e cultural, a questão da opressão tributária encontra-se inclusive imortalizada nas Escrituras Sagradas. No Novo Testamento, mais especificamente no Livro de Lucas, Capítulo 20, há uma alusão a este tema, evidenciando-se a percepção negativa que recaía sobre os cobradores de impostos, denominados "publicanos". Neste mesmo trecho, discorre-se sobre um episódio em que Jesus Cristo é interpelado a respeito da legitimidade de se pagar tributo a César, demonstrando a complexidade e a relevância que a questão tributária já possuía naquele período histórico (Petry, 2021).

Assim como na ficção em “O cobrador de Impostos”, assinala para um traço de bondade da personalidade do vilão da trama David, que ama e luta pela sua família (2020), e as escrituras sagradas trazem histórias de renovação de vida de Mateus (Bíblia, MT, 9) e Zaqueu (Bíblia, LC, 9), republicanos, cobradores de impostos do Império Romano, a voracidade do “Leão” brasileiro, retratada no capítulo anterior, sob um paradigma punitivo e reativo, vem iniciando um movimento de confiança e colaboração, sobretudo, com as empresas contribuintes, por meio de programas de incentivos à conformidade tributária (INSPER, 2023, 34min40seg).

Os programas de conformidade tributária tratam de subsistemas ou, mais especificamente, como mecanismos internos dentro do sistema jurídico, focados na regulação e na facilitação da conformidade fiscal, com vistas a promover um ambiente de confiança mútua, reduzir a litigiosidade e incentivar práticas empresariais responsáveis.

A sistemática dos programas de incentivo à conformidade tributária adota novos paradigmas fundamentais. O primeiro é o "Service" (Serviço), no qual o contribuinte é considerado um cliente, merecendo um tratamento correspondente. Isso implica em facilitar o

cumprimento das obrigações fiscais. O segundo paradigma é o "Trust" (Confiança), que se concentra em reforçar a confiança e a cooperação mútua (INSPER, 2023, 37min10seg).

A intenção é substituir a tradicional relação hierárquica e vertical, caracterizada por comando e obrigação, por uma relação horizontal. Essa abordagem busca harmonizar os interesses anteriormente vistos como opostos, fomentando uma conformidade tributária benéfica para ambas as partes. Dessa forma, o paradigma da confiança e da cooperação supera a limitação do enfoque punitivo (INSPER, 2023, 40min20seg).

Busca-se, por meio dos programas de incentivo a conformidade fiscal, mais a valorização do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, do que uma atitude punitivista do Fisco, que não tem se mostrado eficaz em termos de retorno financeiro e arrecadação para o Estado.

Segundo Relatório “Contencioso Tributário no Brasil” estima-se que o estoque de processos tributários em discussão tanto na via judicial, como na via administrativa, alcançou a marca de 5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponde a 75% do PIB, do ano de referência (INSPER, p. 07).

As medidas adotadas no Brasil no âmbito das políticas fiscais, visando incentivar a adesão voluntária à legislação tributária e a cooperação durante o processo de fiscalização, são incipientes.

Ainda tem prevalecido no Brasil o modelo baseado em fiscalizações mais rigorosas de determinados contribuintes, sem uma política de incentivos para os contribuintes em conformidade fiscal. Um exemplo é o “programa de acompanhamento econômico-tributário diferenciado das pessoas jurídicas”, instituído pela Portaria SRF n. 557/04, cujo foco é apenas o acompanhamento diferenciado para os grandes contribuintes. Outro exemplo é a Lista de Devedores, adotada pela PGFN n. 721/12, inscritos em dívida ativa da União (Takano, 2023, p. 53)

Além de carecer de evidências quanto a eficiência para elevar o número de cumprimento de obrigações tributárias, é questionável se as medidas retratadas aprimoram a relação de confiança entre Fisco e contribuintes, ou até mesmo promovem a desconfiança (Takano, 2023, p.54).

A Lei 13.988 de 14 de abril de 2020, na contramão da cultura de litígio, apresenta-se como importante instrumento de busca de harmonização da relação entre fisco e contribuinte na medida que estabelece diretrizes para a realização de transações resolutivas de litígios tributários.

Ao passo que a legislação preconiza a observância de princípios como isonomia, capacidade contributiva, moralidade, eficiência e publicidade, e ênfase na transparência, requerendo a divulgação eletrônica de todos os termos das transações, salvaguardando as informações sob sigilo, promove a confiança na relação com o contribuinte (art. 1º § 1º ao § 3º Lei n. 13.988/2020).

As modalidades de transação previstas incluem propostas individuais ou por adesão, aplicáveis, por exemplo, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa e em contenciosos administrativos fiscais. Entretanto, com vistas a evitar a premiação de maus contribuintes, proíbe o uso abusivo da transação e exige uma série de compromissos do devedor, dentre eles a desistência de impugnações ou recursos administrativos relacionados aos créditos incluídos no acordo (art. 2º, art. 3º, Lei n. 13.988/2020).

A legislação também estabelece condições sob as quais uma transação pode ser rescindida, incluindo o descumprimento das condições estabelecidas no compromisso, comprovação de prática de crimes na celebração do acordo, prevaricação, concussão ou de corrupção passiva; tentativa de fraude do credor, falência da parte transigente, e outras situações especificadas (art. 4º Lei n. 13.988/2020).

Também inclui a proibição de transações que reduzam multas de natureza penal, concedam descontos em regimes tributários sem autorização legislativa, e envolvam devedores contumazes de modo que o instituto da transação resolutiva de litígio tributário represente um incentivo para as empresas, que se qualifiquem como boas contribuintes, mas não conseguiram cumprir com as obrigações tributárias dentro do prazo, por questões adversas, como crises financeiras, erros involuntários (art. 5º Lei n. 13.988/2020).

As empresas podem obter benefícios que incluem a concessão de descontos em multas, juros e encargos legais para créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, prazos e formas de pagamento especiais, a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, o uso de precatórios ou direito creditório para amortização de dívida tributária, entre outros. Entretanto, vedam transações que impliquem redução superior a 65% do valor total dos créditos, concedam prazo de quitação superior a 120 meses ou envolvam créditos não inscritos em dívida ativa da União (art. 11 Lei n. 13.988/2020).

A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos nem o andamento das execuções fiscais, podendo, no entanto, haver suspensão convencional do processo por convenção das partes, sem novação dos créditos por ela abrangidos (art. 12 Lei n. 13.988/2020).

Outra medida adotada no país, com fulcro na redução do contencioso tributário e fortalecimento da confiança dos contribuintes para com o fisco, por meio da promoção de

segurança jurídica, foi a alteração promovida no art. 19 da Lei n. 10.522 de 19 de julho de 2002, que dispõe sobre o cadastro de créditos não quitados pela Lei nº 13.874, de 2019.

Consoante a nova redação, o dispositivo jurídico referido passou a estipular condições em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estará dispensada de contestar ações, oferecer contrarrazões, interpor recursos, ou até mesmo desistir de recursos já propostos, relativos a temas abordados em súmulas da administração tributária federal, decisões dos tribunais superiores, como o STF em matéria constitucional, o STJ, TST, TSE ou a Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, especialmente quando estas decisões são definidas em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo, ou quando não há viabilidade de reversão da tese em desfavor da Fazenda Nacional (art. 19, Lei n. 10.522/2002).

Observa-se que as medidas anteriormente mencionadas são direcionadas à promoção da regularização da conformidade tributária em contextos nos quais o litígio tributário já se estabeleceu. Estes litígios envolvem créditos tributários constituídos que acarretam gastos significativos para o Estado com o contencioso tributário, o qual, conforme já informado, representa trilhões de reais.

Em contrapartida, os mecanismos de incentivo à conformidade fiscal emergem como estratégias preventivas. Eles buscam, mediante um fortalecimento da relação entre Fisco e Contribuinte, estabelecer uma cooperação mútua que facilite o cumprimento das obrigações tributárias. Esta abordagem é voltada para evitar a instauração de litígios, promovendo uma gestão fiscal mais eficiente e colaborativa.

4.1 ESPÉCIES DE SUBSISTEMAS SOCIAIS JURÍDICOS BRASILEIROS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE FISCAL

Os subsistemas de conformidade fiscal visam promover a aderência às leis fiscais, minimizar a evasão e a fraude tributária, e garantir uma arrecadação justa e eficiente de impostos, por meio de novo modelo de administração tributária, baseada em cooperação mútua.

Logo, é possível afirmar que os fundamentos subjacentes a tais programas de conformidade fiscal se distinguem pelo estímulo à autorregulação e à aderência às normas tributárias por meio de educação tributária e assistência aos contribuintes, pela diminuição dos ônus associados às obrigações fiscais, pelo estabelecimento de uma relação cooperativa entre o Fisco e contribuintes e pela racionalização da aplicação do ordenamento tributário (Soares Júnior, Mendes e Alves, 2021, p. 15).

Os programas de conformidade fiscal ao incentivarem as empresas à autorregularização, o que exige revisão periódica de suas operações e registros para assegurar a precisão das informações fiscais reportadas e a identificação precoce de eventuais inconformidades, reforça a norma da denúncia espontânea, do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Alguns programas, como o “Nos Conformes” do estado de São Paulo, por exemplo, estabelece que o contribuinte poderá ser avisado pelo fisco sobre a constatação de indício de irregularidade, situação na qual será eximido das penalidades, se regularizar a discrepância dentro do período estipulado na notificação, e que referido procedimento não se qualifica como o início de uma ação fiscalizatória e não elidem os efeitos decorrentes da denúncia espontânea (art. 14, § 1º e § 2º LC n. 1.320/2018).

Referida coesão, serve como uma ferramenta educativa, ao demonstrar a importância da conformidade fiscal e ao incentivar práticas de governança corporativa que priorizam a transparência e a responsabilidade fiscal. Isso, por sua vez, reforça a cultura de conformidade dentro das empresas, contribuindo para o fortalecimento do sistema tributário.

No entanto, a implementação de programas de conformidade fiscal, encontra desafios como complexidade do sistema tributário, ausência de confiança por parte dos contribuintes, e a necessidade de balancear as medidas de fiscalização com o suporte aos contribuintes. Além disso, a globalização e a digitalização da economia apresentam novos desafios para a administração tributária, exigindo cooperação internacional e a adaptação constante das estratégias de conformidade.

Neste contexto, os subsistemas de incentivo a conformidade tributária, ainda são incipientes no Brasil, com iniciativas isoladas, em apenas quatro estados da federação, e o programa federal que ainda se encontra em fase de implementação, cujas estruturas jurídicas e legislações aplicadas, serão apresentadas nos tópicos seguintes.

4.1.1 Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal - Confia

A Receita Federal do Brasil, com base nas diretrizes da OCDE e na experiência internacional de administrações tributárias, como Reino Unido, Austrália, Espanha e outras, busca estabelecer uma nova relação com o contribuinte, baseada na confiança e transparência, por meio do Programa Confia lançado no ano de 2021 (Campos, 2021)

O Confia, além de ser um programa de cooperação fiscal, inova, pelo fato da sua construção, desde o início, basear-se na cooperação. As balizas do programa foram desenvolvidas em um Fórum de diálogo em que se buscou adaptar a experiência internacional

à realidade brasileira, por meio de técnicas de economia comportamental, gerenciamento de riscos e tratamento segundo o perfil do contribuinte. Outra inovação, do programa, consiste em um controle prévio e sistêmico de forma que o contribuinte, mesmo antes do fato gerador, tenha a segurança jurídica para cumprir corretamente as suas obrigações tributárias (Campos, 2021).

A criação, construção e implementação do programa Confia se dará por meio de cinco fases: alinhar, desenhar, testar, implementar e expandir, conforme informa o site da Receita Federal do Brasil (Confia, 2021).

Na primeira fase, consistente em “alinhar os objetivos e interesses da Administração Tributária e das grandes empresas, formar o grupo de trabalho e construir confiança”, foi iniciada no final do ano de 2020, quando a Receita Federal decidiu investir na construção de um novo modelo de relacionamento do fisco com o contribuinte. Em fevereiro de 2021 foi lançado o Confia e se deu início ao estudo das recomendações da OCDE e das experiências internacionais, capacitação interna, assinatura de protocolos de cooperação, conferências. Neste período foi realizado o primeiro Webinar Internacional, construído em parceria com Abrasca, Febraban e Getap com apoio da OCDE e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (Confia, 2021).

No Webinar foi anunciado a instituição do Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e execução do Confia, bem como, por aprovar os atos necessários para o funcionamento do Programa Confia, que foi instituído por meio da Portaria RFB n. 28 de 15 de abril de 2021, alterada posteriormente pela Portaria RFB n. 83 de novembro de 2021 (Confia, 2021).

As competências do Comitê Gestor abrangem o estabelecimento de políticas e diretrizes gerais do Confia, aprovação e constituição de um fórum de diálogo, avaliação de propostas deste fórum, aprovação de processos de trabalho integrados e termos de cooperação, e definição das prioridades na execução operacional do Confia (Portaria RFB n. 28/2021).

Atualmente o programa Confia, encontra-se em transição entre a segunda fase de implementação, cujo objetivo consiste em desenhar “o modelo de conformidade cooperativa, com base nas orientações da OCDE e nas melhores práticas internacionais” para a terceira fase em que se pretende testar o modelo em um grupo pequeno de empresas voluntárias por meio de um piloto com objetivo de validação e aperfeiçoamento (Confia, 2021).

Na segunda fase foram celebrados Protocolos de Cooperação Técnica com empresas convidadas para construção do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) no Fórum de Diálogo, constituída Câmaras temáticas, ou seja, de construção do Modelo do Confia, Marco do Controle Fiscal (MCF), Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT) e Sanções

Tributárias (ST), e instituído o Fórum de Diálogo e o Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Centro Confia).

O Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), aprovado pelo Comitê Gestor, foi instituído pela Portaria RFB n. 71, de 04 de outubro de 2021, a ser realizado entre a Receita Federal e os contribuintes, que dispõem de estrutura consolidada de governança corporativa tributária, de controle fiscal e de gestão de risco, visando firmar interesse de mútua cooperação para obtenção de benefícios para as partes e para a sociedade.

O Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Centro Confia) foi instituído pela portaria RFB n. 209 de 18 de agosto de 2022. Este Centro é responsável pela coordenação e gestão das atividades desenvolvidas no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia).

As funções do Centro Confia consistem em realizar estudos, sugerir e liderar propostas para o desenvolvimento do Confia, coordenar a participação da RFB em atividades relacionadas ao Fórum de Diálogo do Confia, e se relacionar com órgãos e entidades para a construção e aperfeiçoamento do programa. Além disso, é responsável por desenvolver, gerir e divulgar os resultados de metas e indicadores do Confia (Portaria RFB n. 209/2022).

O Centro Confia é quem efetuará a gestão e execução de testes de procedimentos, o projeto-piloto e a operacionalização do Confia. Ele também avalia e monitora a governança tributária dos contribuintes participantes, coordena a atuação de servidores designados para o programa e propõe melhorias nos processos da RFB referentes à gestão de riscos tributários dos contribuintes (Portaria RFB n. 209/2022).

Por fim, ao final da segunda fase, foi aprovada a realização do Teste de procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), por meio da instituição do Programa Piloto do Confia, pela Portaria RFB n. 387, de 13 de dezembro de 2023. O programa inicialmente está voltado para os maiores contribuintes, aceitos e que aderiram ao Termo de Adesão cujo modelo segue no Anexo I da portaria em discussão.

Os objetivos centrais do Programa Piloto do Confia incluem o aperfeiçoamento dos processos de trabalho em formato cooperativo, a renovação da Certidão Negativa de Débitos e a análise de questões fiscais, tanto de iniciativa da RFB quanto do contribuinte. O programa também busca testar e aperfeiçoar os critérios para a continuidade do contribuinte no programa e seu eventual ingresso no piloto do Confia, em conformidade com as práticas internacionais e diretrizes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Confia, 2021).

O processo de adesão ao Confia consiste em várias etapas, começando pela autoavaliação do contribuinte em relação aos objetivos do programa e seguindo com a candidatura, a validação pela RFB, a elaboração de um Plano de Trabalho de Conformidade e, por fim, a certificação. Os critérios para candidatura enfatizam a necessidade de uma receita bruta significativa, regularidade fiscal, auditoria por auditores independentes e a concordância com as cláusulas do Termo de Adesão. Além disso, é necessário que o contribuinte possua uma estrutura eficaz de governança corporativa tributária e um sistema de gestão de conformidade tributária robusto (Confia, 2021).

A seleção dos contribuintes para o piloto do Confia prioriza aqueles que já participaram de testes e fóruns relacionados, regulamentados pelas portarias descritas anteriormente. Para fins da portaria, a receita bruta é calculada com base em diversas receitas registradas, e a RFB pode realizar ajustes em caso de discrepâncias (Confia, 2021).

Após a conclusão do piloto, o Centro Confia deverá elaborar um relatório detalhado com os resultados obtidos e recomendações para aperfeiçoamento dos processos. Este relatório servirá como base para o desenvolvimento da quarta fase, a implementação do programa Confia “com um grupo pequeno de empresas interessadas, para acompanhar de perto a operacionalização de tudo o que foi previsto no modelo” com vistas a possibilitar ajustes e aperfeiçoamentos e a quinta e última fase, em que finalmente se terá a “expansão progressiva de acordo com a capacidade operacional da RFB e o interesse das empresas” (Confia, 2021).

Uma vez implementado o programa, as empresas que demonstrarem interesse e cumprirem os critérios predefinidos de governança corporativa tributária terão a possibilidade de solicitar sua inclusão no Programa. Este processo visa fomentar, de maneira progressiva, uma transformação no paradigma das relações entre o Poder de Tributar e a empresa contribuinte, de modo que a premissa da sonegação fiscal e punição dê espaço a uma relação de confiança, em busca da consolidação da segurança jurídica (Confia, 2021).

4.1.2 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Contribuinte Arretado – Estado do Alagoas

O "Programa Contribuinte Arretado" foi instituído pela Lei Estadual n. 8.085, de 28 de dezembro de 2018, com o objetivo de incentivar à regularidade. O programa classifica os contribuintes com base em sua conformidade tributária e oferece tratamentos favorecidos correspondente (art. 1º Lei n. 8.085/2018).

A classificação e tratamento favorecidos foram regulamentados por meio do Decreto n. 82.702 de 20 de maio de 2022, cuja entrada em vigor se derá em 31 de maio de 2023, conforme

estabelecido pelo Decreto n. 91.404/2023, e tem como base as obrigações tributárias principais e acessórias vencidas e não pagas, bem como a aderência entre escrituração ou declaração e documentos fiscais eletrônicos (art. 2º. Decreto n. 82.702/2022).

Os contribuintes serão classificados em categorias de A até F, e mais uma categoria de "Não Classificado" (NC), com a média aritmética simples das notas atribuídas. A classificação será revista periodicamente, e o contribuinte optante pelo Simples Nacional só participará se utilizar a Escrituração Fiscal Digital. Qualquer revisão ou criação de novos critérios de classificação deverá ser precedida por consulta pública (art. 2º, § 1º ao § 5º Decreto n. 82.702/2022).

A atribuição da nota será pelo critério do ICMS não pago no vencimento e pelas obrigações acessórias não cumpridas no prazo regulamentar, ou seja, pela aderência entre escrituração ou declaração e documento fiscal. O contribuinte pode consultar sua classificação através do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS e pode solicitar correção de erro material, na aplicação dos critérios de classificação (art. 5º e 8º Decreto n. 82.702/2022).

As recompensas variam conforme a classificação do contribuinte e o tempo de permanência em cada categoria. Estas incluem reduções nas multas por infração, restituição do ICMS, prazos diferenciados para recolhimento do ICMS, e simplificação de processos. Há condições específicas para a suspensão das recompensas, como embaraço à fiscalização ou enquadramento do contribuinte como devedor contumaz (art. 9º Decreto n. 82.702/2022).

As recompensas regulamentadas pelo Decreto n. 82.702/2022, foram estabelecidas na lei de referência como incentivos para os contribuintes que aderirem, ao programa de conformidade fiscal (art. 2º Lei n. 8.085/2018).

A implementação dos incentivos referidos, nos termos da legislação, se dará por meio de serviço de orientação e informação multicanal para os contribuintes, e fornecimento de soluções informatizadas para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias (art. 2º, parágrafo único, Lei n. 8.085/2018).

As premissas do programa consistem na redução do tempo gasto pelos contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias, simplificação da relação entre fisco e contribuinte e promoção à participação ativa de contribuintes e organizações privadas na construção de soluções (art. 3º, parágrafo único, Lei n. 8.085/2018).

O programa é caracterizado por sua natureza perene e ininterrupta, objetivando direcionar as políticas públicas no âmbito da gestão tributária. Seu principal enfoque reside na racionalização e simplificação dos procedimentos pertinentes ao cumprimento das obrigações

tributárias, com especial atenção ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 4º, parágrafo único, Lei n. 8.085/2018).

As ações consistem em cadastro de contribuintes, atendimento, comunicação oficial via domicílio eletrônico, e processos administrativos tributários. Também busca eliminar práticas e informações redundantes, privilegiar informações contidas em documentos fiscais eletrônicos e substituir documentos fiscais por versões puramente digitais (art. 5º, parágrafo único, Lei n. 8.085/2018).

Finalmente, a lei prevê a criação de grupos de trabalho na SEFAZ, órgão responsável pela implementação dos serviços oferecidos por meio do programa de conformidade fiscal. Os grupos de trabalho terão como objetivo a identificação e eliminação de exigências burocráticas excessivas, com vistas a promover simplificação dos processos e procedimentos administrativos (art. 6º, Lei n. 8.085/2018).

Ações que contribuam para a desburocratização e melhoria do atendimento serão reconhecidas e premiadas, com registros nos assentamentos funcionais dos servidores envolvidos (art. 6º, § 2º Lei n. 8.085/2018).

Em dezembro de 2023, o Programa Contribuinte Arretado celebrou cinco anos desde sua instituição, com expectativas de aprimoramentos futuros. Segundo informações divulgadas pela Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz), a Lei Nº 5900 de 1996, que regula o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sofreu duas alterações significativas. A primeira mudança diz respeito à padronização das multas aplicadas nas operações de saída, que passarão a ser proporcionais ao valor da nota fiscal, estabelecidas em 5% do valor da operação. A segunda alteração refere-se à eliminação das multas relacionadas às obrigações acessórias para os contribuintes que atuam em conformidade espontânea (Alagoas Governo, 2023).

Adicionalmente foi lançado o aplicativo “Sefaz Conectada”, disponível para dispositivos móveis com sistema operacional Android. Esse aplicativo proporciona acesso a diversos serviços fazendários que dispensam o uso de senha, incluindo agendamentos, emissão de certidões, consulta à legislação, entre outros. Paralelamente, o Portal do Contribuinte incorporou novas funcionalidades, simplificando o processo de adesão online à Escrituração Fiscal Digital (EFD). A partir do primeiro dia útil de 2024, a adesão pode ser realizada diretamente pelo portal, sem a necessidade de abertura de processo no Sistema Eletrônico de Informações do Estado (SEI) (Alagoas Governo, 2023).

4.1.3 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Pai d'Égua – Estado do Ceará

O "Programa Contribuinte Pai d'Égua" foi instituído pela Lei n. 17.087 de 29 de outubro de 2019, e regulamentado pelo Decreto n. 33.820 de 20 de novembro de 2020, com o propósito de encorajar os contribuintes a autorregularização e a adesão às normas fiscais.

O programa, de natureza permanente e continuada, visa aprimorar a relação entre os contribuintes e a Administração Tributária, contribuindo para a melhoria do ambiente de negócios nos diversos setores econômicos. Baseia-se em princípios de confiança recíproca, isonomia, boa-fé, transparência, concorrência leal e eficiência (art. 1º Lei n. 17.087/2019).

A implementação do programa seguirá diretrizes como fomentar a autorregularização e a conformidade tributária, reduzir custos de cumprimento das obrigações fiscais, aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e o Fisco, simplificar a legislação tributária, capacitar os agentes fiscais, integrar com o Programa de Educação Fiscal do Estado, eliminar práticas e informações redundantes, e maximizar o uso da tecnologia da informação (art. 2º Lei n. 17.087/2019)

Enquadram-se ainda nas diretrizes do Programa o planejamento e a implementação de uma série de ações por parte da Secretaria da Fazenda, como a implantação do Sistema de Controle dos Regimes Especiais de Tributação (SICRET), destinado a melhorar a gestão fiscal. Paralelamente, está prevista a implementação de um Atendimento Virtual, visando oferecer um serviço mais acessível e eficiente aos contribuintes (art. 2º § 1.º, incisos I e II, Decreto n. 33.820/2020)

Dentro deste contexto, também se destaca a automatização dos processos virtuais, com ênfase na automação e simplificação do processo de credenciamento. Isso visa aumentar a eficiência e reduzir a burocracia. Outro aspecto relevante é a criação de um Posto Fiscal Virtual, composto por várias medidas inovadoras. Estas incluem a resolução antecipada de pendências fiscais relacionadas a mercadorias em trânsito, a disponibilização prévia de documentos de arrecadação estadual, o aprimoramento do Sistema de Comércio Exterior para maior eficiência nas operações aduaneiras, e a integração com sistemas do Complexo Industrial do Porto do Pecém para agilizar processos e reduzir custos (art. 2º § 1.º, incisos III e IV, Decreto n. 33.820/2020)

O programa visa priorizar políticas para a autorregularização de inconsistências fiscais pelos contribuintes e a implantação do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) para todos. Também inclui o aprimoramento de programas educacionais e de conscientização sobre a importância dos tributos e os direitos dos consumidores a documentos fiscais, destacando iniciativas como o Programa de Educação Fiscal e o Programa Sua Nota tem Valor (art. 2º § 1.º, incisos V a VII, Decreto n. 33.820/2020)

Outro ponto é a disponibilização de informações sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a pré-apuração pelo Fisco do imposto devido pelo contribuinte. Isso se soma à atualização, simplificação, desburocratização e consolidação da legislação tributária, buscando maior segurança jurídica e disponibilizando ferramentas eletrônicas para facilitar o acesso a essas informações (art. 2º § 1.º, incisos VIII a IX, Decreto n. 33.820/2020), como implementação de sistemas automatizados para esclarecer dúvidas sobre a legislação tributária aos contribuintes (art. 2º § 1.º, incisos VIII a IX, Decreto n. 33.820/2020).

Os benefícios dessas ações a serem implementadas pela Secretaria da Fazenda, serão concedidos aos contribuintes como contrapartida, de acordo com critérios estabelecidos em ato normativo. Isso sugere uma abordagem flexível e adaptável na aplicação das medidas, assegurando que sejam eficazes e benéficas para os contribuintes (art. 2º § 2º Decreto n. 33.820/2020).

Os contribuintes serão classificados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, com base em critérios objetivos, incluindo o cumprimento tempestivo das obrigações tributárias e a regularidade das informações fiscais fornecidas. Esta classificação será revista periodicamente, permitindo ajustes, conforme necessário. Os contribuintes receberão informações sobre sua classificação, que também estará disponível para consulta pública, exceto nos casos em que o contribuinte opte por não divulgar estas informações (art. 5º Lei n. 17.087/2019).

A classificação é feita considerando a raiz do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e será implementada gradualmente, levando em conta fatores como a atividade econômica do contribuinte, seu regime de recolhimento, porte empresarial e a unidade da SEFAZ responsável pelo monitoramento. A "raiz do CNPJ" é definida com os primeiros oito dígitos da inscrição. A classificação atribuída à raiz do CNPJ considerará os dados de todos os estabelecimentos dos contribuintes inscritos no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) (art. 3º Decreto n. 33.820/2020).

Os contribuintes serão classificados em categorias denominadas "Jangada" que variam de "5 jangadas" a "1 jangada", com base em critérios como a tempestividade e conformidade das escriturações ou declarações, a inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais, o cumprimento voluntário de obrigações acessórias, e outros critérios que possam ser estabelecidos. A classificação ocorrerá após 180 dias da inscrição no Cadastro Geral da Fazenda (CGF), levando em conta critérios avaliativos e níveis de conformidade observáveis durante esse período (art. 4º Decreto n. 33.820/2020).

A SEFAZ pode retificar a classificação do contribuinte a qualquer momento em caso de erro. Estabelecimentos em situações cadastrais como ativos em edital, baixados de ofício,

suspensos ou cassados, inscritos no Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual (CADINE) ou com estabelecimentos considerados devedores contumazes terão seu CNPJ raiz classificado na categoria "1 jangada" (art. 4º § 6º e 7º Decreto n. 33.820/2020).

O programa prevê, em reconhecimento à conformidade tributária, a oferta de várias contrapartidas aos contribuintes, que corresponderão a tratamentos distintos e compatíveis com a respectiva classificação recebida. As contrapartidas incluem a Renovação automática e simplificada do Regime Especial de Tributação (RET), com a possibilidade de concessão de prazos de vigência diferenciados, credenciamento diferenciado no Sistema de Credenciamento (SICRED), tratamento diferenciado nos procedimentos de controle de mercadorias em trânsito, simplificação no cumprimento de obrigações tributárias acessórias, no julgamento de processos administrativos e no processo de inscrição de novos estabelecimentos do mesmo contribuinte no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) (art. 8º Decreto n. 33.820/2020).

Também prevê a possibilidade de o contribuinte participar dos Grupos de Trabalho, juntamente com a Administração Tributária, para aprimoramento do programa, concessão de prazos diferenciados para o recolhimento de impostos, possibilidade de parcelamento especial e a adoção de procedimentos que permitam a autorregularização de inconsistências fiscais, com priorização do monitoramento e a possibilidade de regularização de inconsistências detectadas (art. 8º Decreto n. 33.820/2020).

Conforme se observa, o programa foi instituído com uma abordagem equilibrada e proporcional na regulação, combinando incentivos escalonados conforme os níveis de cooperação dos contribuintes (classificados em cinco faixas), para promover a conformidade.

Nesta entoad, Pires (2023, p. 154) destaca que o programa "Pai d'Égua" visa fomentar a autorregularização, por meio da alteração da dinâmica de interação entre o Estado e os particulares, bem como promover a justiça fiscal, oferecendo tratamento privilegiado àqueles que honram suas obrigações, seguindo o modelo da pirâmide de conformidade fiscal concebida por Braithwaite.

A essência da Pirâmide de Braithwaite, a contrário senso, reside na ideia de que as respostas a infrações ou não conformidades, devem ser proporcionais à gravidade da ofensa e à atitude do infrator.

A base da pirâmide é formada por estratégias de regulação cooperativas e menos punitivas, como a educação e a persuasão. Braithwaite argumenta que muitos indivíduos e organizações estão dispostos a seguir regras voluntariamente, e, portanto, estratégias cooperativas são frequentemente mais eficazes. À medida que se sobe na pirâmide, as estratégias tornam-se mais punitivas:

Além de fundamentar a autoridade dos diretores de controle ambiental e outros agentes de conformidade interna corporativa, as fotos de identificação na Gazeta dos Diretores de Funerárias são extremamente importantes para comunicar a vergonha que constrói consciências intraorganizacionais. Curiosamente, são necessárias mais punições baseadas na vergonha pelo estado para construir as consciências que permitirão que o controle do crime organizacional funcione por meio de monitoramento interdependente dentro de relações de confiança. Portanto, punições baseadas na vergonha podem estar no topo de uma pirâmide de fiscalização, onde a maior parte da atividade regulatória consiste em autorregulação monitorada na base da pirâmide. (Braithwaite, 1989, p. 151, tradução nossa)²⁸

Na base da pirâmide do programa Pai D'Égua, encontra-se os contribuintes que desejam cumprir corretamente suas obrigações fiscais e como contrapartida recebem a Simplificação. No meio da pirâmide encontram-se os que tentam cumprir as obrigações tributárias, mas não conseguem, portanto, são instruídos e auxiliados pelo Fisco, e os contribuintes com comportamentos atípicos que recebem medidas punitivas. No topo da pirâmide, encontram-se os que dolosamente decidiram pela não autorregularização, e, portanto, sofrem as consequências da força da lei (Governo do Estado do Ceará. SEFAZ).

Importante destacar que o Programa Pai D'Égua não visa a redução da carga tributária, e assim como o programa Confia da Receita Federal do Brasil, prevê a realização prévia de projeto-piloto (art. 9º e 10, Decreto n. 33.820/2020).

O projeto-piloto e suas fases foram instituídos e regulamentados por meio da Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021, e a Instrução Normativa n. 28, de 31 de março de 2022, expedidas pela Secretaria da Fazenda Estadual.

4.1.4 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Receita 30 – Estado do Rio Grande do Sul

O Receita 30, foi lançado em 10 de junho de 2019, no seminário “Inova Receita”, que estabelece trinta ações para modernização da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul, distribuídas em seis matrizes (Rio Grande do Sul, 2019).

As ações visam a promover a simplificação das obrigações tributárias acessórias, a otimização da interação com os contribuintes e ao aprimoramento do cenário empresarial.

²⁸ Originalmente: Beyond underwriting the authority of environmental control directors and other agents of internal corporate compliance, mug shots in the Funeral Directors' Gazette are most critical for communicating the shame that builds intra-organizational consciences. More shame-based state punishment is needed, ironically, to build the consciences that will allow organizational crime control to work by interdependent monitoring within relationships of trust. Shamebased punishments therefore might sit at the tip of an enforcement pyramid wherein most regulatory activity consists of monitored self-regulation at the base of the Pyramid.

Visam estimular igualmente eficácia nos processos de arrecadação e fiscalização dos tributos, por meio de iniciativas preventivas, incentivo à autorregulação e combate a esquemas fraudulentos bem estruturados. (Rio Grande do Sul, 2019).

As estratégias delineadas nos programa buscam ainda a racionalização na utilização dos recursos e a diminuição da carga operacional sobre a Administração Tributária, além de promover uma cultura de modernização contínua que suporte políticas voltadas ao desenvolvimento econômico. Adicionalmente, enfatizam a concessão de incentivos fiscais sob princípios de governança, transparência e uma rigorosa avaliação dos impactos econômicos desses benefícios. (Rio Grande do Sul, 2019).

No ano de 2020, foi instituído por meio da Lei n. 15.576, de 29 de dezembro de 2020, o Código e o Conselho de Boas Práticas Tributárias, bem como o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes –RS.

O Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, estabelece normas gerais aplicáveis à relação entre o contribuinte e a Receita Estadual, órgão da Secretaria da Fazenda, objetivando promover um relacionamento positivo, baseado na igualdade, na cooperação e no respeito mútuo, por meio de ações que inclui a garantia da ampla defesa durante o processo administrativo-fiscal, a prevenção de abusos na fiscalização, e a promoção de serviços de orientação aos contribuintes (arts. 1º e 2º Lei n. 15.576/2020).

Também enfatiza a importância da transparência, divulgação da jurisprudência administrativa, programas de promoção e educação tributárias, além do constante aprimoramento dos órgãos responsáveis pela fiscalização e cobrança de tributos (arts. 1º e 2º Lei n. 15.576/2020).

Assegura diversos direitos ao contribuinte, como a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência por parte dos órgãos do Estado, a garantia de não sofrer restrições que inviabilizem a inscrição no Cadastro-Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais, o direito à informação sobre prazos de pagamento e reduções de multa, a faculdade de corrigir informações junto à Receita Estadual, e a possibilidade de autorregularização quando comunicado sobre divergências nos sistemas de monitoramento, dentre outros (arts. 3º Lei n. 15.576/2020).

Em consonância com Lei Geral de Proteção de Dados (Lei n. 13.709 de 2018), o Código de Boas Práticas Tributárias do RS, proíbe a divulgação indevida de informações sobre a situação econômica dos contribuintes, a recusa injustificada de requerimentos, a utilização indevida de dados cadastrais para dificultar o exercício dos direitos do contribuinte, a recusa de

receber petições e de estabelecer diferença tributária baseada na procedência ou destino dos bens e serviços (arts. 5º Lei n. 15.576/2020).

Estabelece como obrigações do contribuinte, a colaboração para o cumprimento da legislação tributária, o tratamento respeitoso aos servidores do Estado, a liberação de acesso às autoridades fiscais, a apuração e declaração do imposto devido, a apresentação de documentos quando solicitado, a manutenção de registros em ordem, e o cumprimento pontual das obrigações tributárias. Em casos de inconsistência nos registros, a autoridade fiscal deve efetuar a alteração de ofício, e o contribuinte pode requerer a eliminação, retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de seus dados cadastrais (art. 6º Lei n. 15.576/2020).

Em contrapartida, o Fisco deve promover o treinamento contínuo dos servidores, fomentar a fiscalização preventiva, dispensar tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte, dar publicidade às soluções de consulta, e informar sobre dúvidas relacionadas à legislação tributária (art. 4º Lei n. 15.576/2020).

Com o propósito de implementar as boas práticas tributárias, foi criado simultaneamente o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes RS, sob a supervisão da Receita Estadual.

O programa Nos Conformes-RS engloba diretrizes que visam estimular a conformidade fiscal, facilitar o cumprimento de obrigações tributárias, reduzir os custos associados a essas obrigações, melhorar a comunicação entre contribuintes e a Receita Estadual, e simplificar a legislação tributária (art. 20 Lei n. 15.576/2020).

No âmbito do programa, os contribuintes podem ser convidados a participar de ações e projetos desenvolvidos pela Receita Estadual em colaboração com instituições de ensino ou centros de pesquisa, objetivando resolver questões tributárias, como simplificação de obrigações acessórias, apuração e pagamento de tributos, estímulo à conformidade tributária e inovações tecnológicas (art. 21 Lei n. 15.576/2020).

O programa prevê contrapartidas aos contribuintes do ICMS concedidas segundo a tributária, podendo ser graduadas conforme o tempo de permanência em cada categoria de classificação. A Receita Estadual tem a prerrogativa de reduzir ou suspender as contrapartidas com base na situação de conformidade do contribuinte (arts. 28 a 30 Lei n. 15.576/2020).

Os contribuintes são classificados por nível de conformidade em categorias "A", "B", "C", "D" e "NC" com base em critérios como o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. A classificação, determinada pela Receita Estadual, é feita por meio de pontuação, refletindo a conformidade tributária. A categoria "NC" (não classificado) é temporária e aplicada em situações específicas. A implementação da classificação também

considera o regime de tributação, porte empresarial e outros fatores (art. 22 a 27 Lei n. 15.576/2020).

A atuação da Administração Tributária no âmbito do Programa "Nos Conformes" adota a estratégia, já citada neste trabalho, da "Pirâmide de Conformidade", cujo objetivo primordial é direcionar os contribuintes para a base da Pirâmide, enfatizando a importância da conformidade e do correto cumprimento das obrigações tributárias. Isso implica em intensificar iniciativas de fiscalização preventiva e de regularização nas etapas de acompanhamento e monitoramento do programa, o que tem demonstrado resultados significativos (Governo do Rio Grande do Sul, 2024).

Como resultado da fiscalização preventiva, em que a Receita Estadual enviou comunicações de autorregularização para mais de 122 mil contribuintes, propiciando aos contribuintes a autorregularização, antes do início da ação fiscal, foram recuperados durante o ano de 2023, R\$ 507 milhões em ICMS (Governo do Rio Grande do Sul, 2024).

Em contrapartida, nos casos de sonegação e reiterado descumprimento das obrigações, a ênfase está na execução de ações repressivas e ostensivas de fiscalização. No ano de 2023, essas ações resultaram em mais de 30,7 mil autos de infração lavrados, totalizando R\$ 1,6 bilhão (valor corrigido pelo IPCA), dos quais aproximadamente R\$ 165 milhões foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos (Governo do Rio Grande do Sul, 2024). Consoante se denota, as ações de incentivo a conformidade fiscal apresentam maior retorno para os cofres públicos.

4.1.5 Programa de Incentivo à Conformidade Fiscal Nos Conformes – Estado de São Paulo

O Programa foi instituído pela Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, com objetivo de promover um ambiente de confiança mútua entre os contribuintes e a Administração Tributária do Estado de São Paulo. A lei busca simplificar o sistema tributário estadual, assegurar a boa-fé e previsibilidade nas condutas, garantir segurança jurídica através da aplicação objetiva e coerente da legislação tributária, além de promover a publicidade, transparência, e concorrência leal entre os agentes econômicos (art. 1º, LC n. 1.320/2012).

Com fulcro na legislação aplicada, o Programa "Nos Conformes" na Secretaria da Fazenda, deve seguir diretrizes como facilitar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir custos de conformidade para contribuintes, melhorar a comunicação entre contribuintes e Administração Tributária, simplificar a legislação tributária e elevar a qualidade da tributação através da transparência, uniformidade e divulgação do entendimento tributário (art. 2º, LC n. 1.320/2012).

Propõe também o fortalecimento da Administração Tributária, o desenvolvimento de sistemas de informação, a revisão de processos de trabalho, treinamento e capacitação de servidores, além de desenvolver e divulgar indicadores de eficiência e qualidade (art. 2º, LC n. 1.320/2012).

Diferentemente dos programas anteriores apresentados, o do Estado de São não classifica o bom contribuinte, mas por perfil de risco, em categorias que vão de "A+" a "E", e "NC" (Não Classificado), com base em critérios como obrigações tributárias vencidas e não pagas, aderência entre escrituração ou declaração e documentos fiscais, e o perfil dos fornecedores do contribuinte (art. 5º, LC n. 1.320/2012).

Conforme critica Pires a classificação dos contribuintes com base no perfil de seus fornecedores, desrespeita o art. 170 da Constituição Federal, por afetar liberdade de exercício de atividade econômica, vez que sairá prejudicado o que tiver poucas opções de fornecedores (apud Silva, 2019, p. 142).

O Decreto n. 64.453/2019 regulamentou o procedimento de classificação dos contribuintes. Segundo o Decreto a classificação é destinada aos contribuintes inseridos no Regime Periódico de Apuração (RPA). A metodologia de classificação deverá considerar todos os estabelecimentos do contribuinte de forma conjunta, enfatizando os fatos geradores a partir de 1º de maio de 2018 (art. 2º Decreto n. 64.453/2019)

De forma específica, contribuintes com situação cadastral não ativa são automaticamente classificados na categoria "E". O status de "Não Classificado" é temporário, destinado a situações como a implementação gradual do sistema de classificação, o início das atividades do contribuinte, ou quando não for possível alterar a classificação por motivos técnicos ou legais (art. 2º Decreto n. 64.453/2019)

A estrutura de classificação permite que o contribuinte tenha acesso e possa consultar sua posição através do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS, garantindo transparência e acesso à informação. Esta consulta pode ser feita de maneira privada até o quinto dia útil de cada mês, com a possibilidade de divulgação pública no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda e Planejamento, desde que haja consentimento do contribuinte (art. 3º Decreto n. 64.453/2019)

Adicionalmente, o dispositivo legal permite que os contribuintes solicitem a correção de eventuais erros materiais na aplicação dos critérios de classificação, estabelecendo um processo para a apresentação de discordância e a revisão pela Administração Tributária. Uma vez realizada a análise, a classificação pode ser ajustada em caso de deferimento do pedido, sem possibilidade de recurso ou reconsideração após este ponto (art. 3º Decreto n. 64.453/2019)

Especificamente, a classificação baseada em obrigações pecuniárias, considera o tempo de atraso no pagamento das obrigações, com certas exclusões aplicáveis a créditos tributários sob condições específicas. Por outro lado, a classificação por aderência avalia a correspondência entre os valores dos documentos fiscais e os lançamentos na escrituração fiscal ou declarações do contribuinte, com categorias definidas pelo grau de aderência. Este sistema de classificação busca promover a conformidade tributária e estabelecer uma relação transparente entre os contribuintes e a administração tributária, facilitando a gestão fiscal e a aplicação justa das normas tributárias (arts. 4º e 5º Decreto n. 64.453/2019)

A classificação dos contribuintes influencia diretamente nas contrapartidas oferecidas pelo Estado, como simplificação para a autorregularização fiscal, apropriação de crédito acumulado, restituição de impostos, e compensações relacionadas à substituição tributária e importações, inscrição simplificada de novos estabelecimentos, renovação de regimes especiais (art. 16, LC n. 1.320/2012)

A autorregularização dos contribuintes do ICMS é incentivada por meio de procedimentos como a Análise Informatizada de Dados (AID) e Análise Fiscal Prévia (AFP), garantindo, em alguns casos, a não aplicação de penalidades, oferecimento de serviços de orientação e informação, programas de educação tributária, entre outros (arts. 14 e 15, LC n. 1.320/2012)

Além disso, são estabelecidas medidas específicas para os devedores contumazes, incluindo regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, visando mitigar práticas que prejudiquem a concorrência leal e a arrecadação tributária outros (arts. 19 e 20, LC n. 1.320/2012)

Por fim, a lei complementar prevê incentivos para o desenvolvimento do programa, permitindo a participação de servidores da Secretaria da Fazenda em atividades de suporte ao "Nos Conformes", além de estabelecer auxílios pecuniários para cobrir deslocamentos extraordinários relacionados ao programa. A Secretaria da Fazenda é também responsável por publicar anualmente os resultados e benefícios do programa, avaliando sua efetividade em relação aos custos e ao desempenho outros (arts. 21 e 25, LC n. 1.320/2012).

Entre abril de 2018 e setembro de 2022, o programa assegurou a quantia de R\$ 5,8 bilhões, provenientes tanto da autorregularização, que contribuiu com R\$ 230,6 milhões, quanto das atividades de cobrança, responsáveis por R\$ 5,598 bilhões. De acordo com auditor fiscal da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (Sefaz-SP), a iniciativa foi fundamental para que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

(Sefaz-SP) desenvolvesse uma infraestrutura robusta destinada à arrecadação de tributos em mora (Lopes, 2023).

4.2 BASE SOCIOLOGICA-SISTÊMICA DOS PROGRAMAS DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DE NIKLAS LUHMANN

A teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann representa uma das mais influentes contribuições à sociologia contemporânea, oferecendo uma nova perspectiva para a análise da complexidade e dinâmica social. Desenvolvida ao longo de várias décadas, a partir dos anos 60, esta teoria se insere no campo da teoria dos sistemas, sendo profundamente inspirada pelo trabalho de biólogos como Humberto Maturana e Francisco Varela, especialmente no que tange ao conceito de autopoiese, ou seja, a capacidade de um sistema produzir e reproduzir seus próprios componentes (Kunzler, 2004, p. 123-127).

Na visão de Luhmann, a sociedade é composta de vários sistemas, cada um servindo a uma função específica e operando com base em sua própria lógica e codificação. Entre os sistemas comunicacionais incluem o direito, a economia, a política, a religião, a educação, entre outros. Cada sistema é considerado autopoietico, ou seja, capaz de reproduzir seus próprios elementos através de suas operações, mantendo-se distinto do ambiente e de outros sistemas (Costa, 2020)

O sistema jurídico, distingue-se dos outros sistemas sociais comunicacionais, por meio de uma codificação binária específica: lícito/ilícito ou legal/não-legal. Esta codificação norteia todas as operações internas do sistema jurídico, assim, o “que não puder ser apreendido com esse esquema de controle legal/ilegal não pertencerá ao sistema do direito, mas a seu ambiente interno ou externo à sociedade” (Luhmann, 2016, p. 50).

A codificação mencionada não constitui propriamente uma norma, e sim a arquitetura de um procedimento de reconhecimento e designação da autopoiese do sistema jurídico. Portanto, sempre que se faz referência ao lícito e ao ilícito, a comunicação é imputada ao âmbito do direito, visto que a comunicação jurídica não se manifesta fora deste sistema do direito (Luhmann, 2016, p. 54-55).

Embora Luhmann não aborde de maneira específica os programas de conformidade fiscal em seus escritos, a utilização de sua teoria faculta a compreensão dessas iniciativas como expressões do sistema jurídico que se ajusta e reage frente a desafios e exigências particulares, preservando simultaneamente sua lógica e operacionalidade autopoéticas.

Os programas de conformidade fiscal, apresentados anteriormente, podem ser compreendidos como subsistemas do subsistema jurídico-fiscal (tributário), que por sua vez é parte do sistema jurídico mais amplo: o direito. Esses programas, conforme visto, são projetados para promover a cooperação à conformidade fiscal.

Destarte, a estrutura autopoética dos programas de conformidade fiscal, isto é, as operações internas desses subsistemas, desenvolve-se mediante o código binário de cooperar/não cooperar ou de estar conforme/não conforme. Nesse contexto, a dimensão de cooperação/conformidade espelha o âmbito do lícito, enquanto a não cooperação/não conformidade denota o âmbito do ilícito.

A partir da concepção autopoética do sistema jurídico e de seus subsistemas, emerge a “tese segundo a qual apenas o próprio sistema do direito pode originar seu fechamento, reproduzir suas operações, definir seus limites” (Luhmann, 2016, p. 56).

O fechamento operacional sublinha a capacidade do sistema jurídico de autogeração e autorreferência através de suas normas internas e códigos. Isto não significa que o sistema permaneça fechado para aprender e evoluir, pois possui abertura cognitiva às informações provenientes do ambiente externo (Luhmann, 2016, p. 61).

Dentro deste quadro, a distinção entre autorreferência, onde o sistema jurídico referencia a si em suas operações internas, e heterorreferência, que se relaciona à sua capacidade de interagir e responder ao ambiente externo, emerge como fundamental. Esta capacidade de distinção facilita não apenas a manutenção da autonomia do sistema jurídico, mas também sua habilidade em integrar e responder a mudanças ambientais sem comprometer sua estrutura e lógica operacional (Luhmann, 2016, p. 62-63).

Os programas de conformidade fiscal, representam, claramente, neste contexto da teoria da Luhmann, o processo de aprendizagem e adaptação que ocorre dentro do sistema jurídico, sem comprometimento de sua operacionalidade autônoma, enquanto interage e responde ao seu ambiente social. Refletem tanto a capacidade adaptativa do sistema jurídico (abertura cognitiva) quanto sua operação baseada em princípios normativos específicos (fechamento operacional).

Isto porque, possuem mecanismos através dos quais o sistema jurídico se abre cognitivamente para absorver informações sobre economia comportamental dos contribuintes e promover a adaptação tanto destes, quanto das autoridades fiscais, ao ambiente. No entanto, a operação desses programas (suas regras, procedimentos e critérios de avaliação) ainda reflete o fechamento operacional do sistema jurídico, pois são interpretados e aplicados com base na lógica jurídica interna.

Embora Luhmann não utilize exatamente esta terminologia, sua teoria fornece uma estrutura conceitual baseada em complexidade, diferenciação sistema/ambiente e adaptação dos sistemas sociais, em que é possível vislumbrar a ideia de "subsistemas de subsistemas" dentro do sistema jurídico.

O ambiente circundante a um sistema apresenta uma vasta gama de possibilidades, que podem originar diversas outras, aumentando assim a desordem e a incerteza. Perante essa profusão, o sistema seleciona apenas aquelas possibilidades em consonância com a sua função, reduzindo, dessa forma, a complexidade ambiental. De maneira paradoxal, ao minimizar a complexidade externa, o sistema vê-se confrontado com um acréscimo de sua complexidade interna, fruto do alargamento das opções internas disponíveis. Esse incremento pode levar o sistema a se dividir em subsistemas, como estratégia para gerenciar a complexidade interna que se acumula (Kunzler, 2004, p. 125)

Nesta ótica, os programas de conformidade fiscal, operam como um subsistema dentro do subsistema maior do direito tributário, que por sua vez opera dentro do sistema jurídico global. Esse processo de diferenciação e evolução representam os esforços do sistema jurídico para se adaptar e responder a necessidades específicas do ambiente, neste caso, o ambiente econômico e fiscal, na medida projetados para incentivar a conformidade fiscal e reduzir a evasão fiscal.

Esta interação do sistema do direito com outros sistemas sociais, se dá por meio do que o Luhmann denomina acoplamento estrutural. Apesar da sociedade ser formada por vários sistemas de comunicação diferenciados (diferenciação funcional) como econômico, jurídico, político, e cada um processar informações e comunicações com base em seus próprios códigos e programas (fechamento operacional) é através do acoplamento estrutural que sistemas podem se influenciar mutuamente de maneira indireta. Assim, alterações em um sistema, como a economia, podem impulsionar adaptações no sistema do direito, o qual, como resposta, pode ajustar suas leis e regulamentos (Bachur, 2020, p. 87-88).

Os programas de incentivo à conformidade fiscal ilustram esse acoplamento estrutural quando buscam harmonizar as necessidades do sistema econômico (por exemplo, promovendo um ambiente de negócios saudável) com as do sistema jurídico (facilitando o cumprimento das obrigações tributárias), sem comprometer a autonomia operacional de cada sistema.

Por outro lado, a comunicação, enquanto elemento central da teoria dos sistemas sociais, enfrenta o desafio da "improbabilidade", uma vez que não há garantias de que a mensagem seja compreendida ou aceita conforme pretendido. Esse aspecto leva à necessidade de mecanismos

que facilitem a comunicação efetiva entre os sistemas, que buscam estabilizar expectativas sociais e reduzir a complexidade das interações sociais (Costa, 2020).

Nesta conjuntura, os programas de conformidade fiscal, estabelecem um novo tipo de comunicação entre o Fisco e os contribuintes, baseada na confiança, transparência e cooperação mútua. Isso reflete a tentativa de superar a incerteza e a imprevisibilidade das ações dos contribuintes, promovendo, o que Luhmann denomina como função do direito: a estabilização das expectativas normativas (Luhmann, 2016, p. 99-114).

A estabilização das expectativas normativas orienta o comportamento dos indivíduos (contribuintes) e das instituições (Governo, Secretarias da Fazenda), facilitando assim a coordenação e a cooperação social. Além disso, o sistema jurídico é instrumental na resolução de conflitos, fornecendo mecanismos e instituições que permitem o tratamento ordenado e previsível das disputas (Costa, 2020).

A regulamentação, por meio de leis, é apenas o primeiro passo, para que o sistema jurídico funcione. As expectativas normativas devem ser mantidas e promovidas “por meio do sistema jurídico, que por sua vez é por elas motivado ao cumprimento de sua função (reflexividade)”. A teoria dos sistemas requer que os fundamentos que as embasam sejam ampliados, não apenas à fase de geração das expectativas normativas, mas igualmente na sua perpetuação, através da aplicação do direito (Breyner, 2021, p. 114).

Luhmann afirma que a “comunicação deve ter a capacidade de fazer-se compreensível sob as condições sociais de cada caso” (2016, p. 393). A linhagem empregada no sistema jurídico deve ser bem compreendida, mas não só isto, deve gerar também confiança no meio o qual se aplica, visto que “o direito prefere que seu código seja baseado em razões e não na força” (Breyber, 2021, p. 114).

Os programas de conformidade tributária empregam estratégias legislativas baseadas em contrapartidas como simplificação, desburocratização, melhoria do atendimento, eliminação de práticas e informações redundantes, promoção da educação e conscientização fiscal, de modo a aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e o Fisco e a confiança nos subsistemas de incentivo ao compliance.

Assim, ao oferecer benefícios ou simplificações processuais, os subsistemas jurídicos de incentivo à conformidade fiscal, enviam uma mensagem clara de incentivo à adesão voluntária às normas tributárias. Essas políticas são comunicadas por meio da legislação, regulamentações administrativas e ações das Secretarias das Fazenda Nacional e Estaduais - todos elementos da comunicação dentro do sistema jurídico.

A forma como o direito se comunica e é comunicado dentro da sociedade, leva a análise da autodescrição (descrição interna) e heterodescrição (descrição externa) do sistema do direito, conceitos fundamentais para compreender como o sistema jurídico se percebe e é percebido por outros sistemas sociais. Enquanto a autodescrição é fundamental para a autonomia e a autorregulação do sistema jurídico, a heterodescrição reflete a interdependência e a imbricação do direito com outros sistemas sociais (Luhmann, 2016, p. 393-436).

A discussão sobre autorreferência e autodescrição destaca o processo pelo qual o sistema jurídico se auto-observa e se descreve, implicando uma reflexão interna sobre suas próprias operações e estruturas. Este processo é crucial para a manutenção da capacidade de conexão do sistema e para a reflexão sobre a unidade do sistema dentro de si (Luhmann, 2016, p. 393-436).

A heterorreferência e a heterodescrição tratam da descrição e observação do sistema jurídico a partir de uma perspectiva externa. Isso envolve a descrição do sistema jurídico a partir de outros sistemas, como o político, educacional ou econômico, destacando a interdependência entre diferentes sistemas dentro da sociedade e como esses sistemas externos podem influenciar ou ser influenciados pelo sistema jurídico (Luhmann, 2016, p. 393-436).

Como se vê, a observação do sistema jurídico proposta por Luhmann implica uma capacidade de reflexão sobre suas próprias operações e adaptação às mudanças no ambiente. Os programas de incentivo à conformidade fiscal representam um esforço do sistema jurídico para observar e responder às dinâmicas do sistema econômico, adaptando-se para melhor gerenciar e incentivar o compliance tributário. A introdução desses programas pode ser vista como uma forma do sistema jurídico ajustar suas estratégias para alcançar seus objetivos de maneira mais eficaz, refletindo sobre a eficácia de abordagens punitivas versus cooperativas.

Deve-se destacar, no entanto, para que não se incorra em desvios epistemológicos, que para teoria sistêmica de Luhmann, a sociedade é formada unicamente por comunicações. As pessoas, na verdade, situam-se no ambiente externo dos sistemas sociais, constituindo um tipo distinto de sistema denominado sistema psíquico. O sistema do direito é um sistema de comunicação (Kunzler, 2004, p. 126).

Portanto, a comunicação sistêmica dos subsistemas de conformidade fiscal, não é a entre fisco e contribuinte propriamente dita, e sim, a por meio do código binário conforme/não-conforme, e realização simultânea de três seleções: informação (=seleção do tema, do assunto, do conteúdo da comunicação: compliance fiscal); mensagem (= expressar, partilhar, dar a conhecer, enunciar: emprego de estratégias para melhoria da interação entre fisco e

contribuinte); entendimento (=percepção, irrigação, sensibilização: adesão à conformidade fiscal) (Luhmann, 2016, p. 41 e 101).

Os sistemas comunicacionais, para Luhmann, não conhecem barreiras espaciais, especialmente com o advento da tecnologia moderna, pois não existem fronteiras que segreguem distintas sociedades. Assim, existe um único sistema social global (Kunzler, 2004, p. 126). O programa Confia da Receita Federal do Brasil, por exemplo, representa a ausência de fronteiras dos subsistemas comunicacionais, vez que inspirando nas diretrizes da OCDE e na experiência internacional de administrações tributárias.

A evolução do sistema, portanto, não é um processo isolado, mas é influenciada por "irritações" ou estímulos do ambiente que podem levar a mudanças estruturais. É marcada por sua capacidade de autodiferenciação e pela transição entre diferentes tipos de diferenciação, que abarcam conceitos de expectativas normativas, reflexividade, observação (Luhmann, 2016, p. 120).

A formação dos subsistemas de conformidade fiscal reflete, assim, uma evolução do subsistema jurídico tributário, cuja estrutura fundada nas premissas da sonegação e punição, não mais se apresentavam eficiente, levando o subsistema tributário a adotar os paradigmas da confiança e cooperação. Cabe ressaltar que para a teoria de Luhmann, essa operação não consiste meramente na divisão de um todo em partes, mas na diferenciação entre o sistema e seu ambiente, e entre os próprios subsistemas e seus ambientes específicos.

Esta evolução dos sistemas comunicacionais, por meio de acoplamento estrutural e operativo, é também explicada por Luhmann por meio de interações que se processam no tempo sob a ótica analógica e digital (Luhmann, 2016, p. 349).

O conceito de acoplamento estrutural desvenda a complexidade das interações entre diferentes sistemas que, ao estarem entrelaçados em um mesmo ambiente, ajustam suas estruturas em resposta um ao outro, refletindo uma coordenação adaptativa necessária para a coexistência e cooperação em um nível macro (Luhmann, 2010, p.338). Esta interação postula que todos os sistemas acoplados compartilham um tempo comum, o tempo do entorno, em um modo analógico, evidenciando uma sincronização entre os sistemas e o ambiente em que se inserem (Luhmann, 2016, 349).

Contrapondo-se a esta sincronização externa, as interações internas dos sistemas desenrolam-se em um tempo digital intrínseco. Este tempo digital, que mede a interação sistêmica ou o "metabolismo" do sistema, manifesta o tempo com que cada sistema processa informações e responde às mudanças, ilustrando a variação nas velocidades operacionais entre

diferentes sistemas (Luhmann, 2016, 350). Tal distinção temporal interna permite que cada sistema promova acoplamentos de modo estrito. (Luhmann, 2010, p. 338)

O Programas de Conformidade fiscal, conforme visto, atuam identificando, interpretando e apresentando preceitos legais e regulamentares próprios do sistema jurídico ao sistema empresarial, de modo que suas estruturas reflitam uma coordenação adaptativa necessária para a coexistência e cooperação.

Neste diapasão os programas de conformidade, exerce papel relevante no contexto da dissincronia interna, onde a rapidez e eficiência com que um sistema processa informações e se adapta a mudanças são cruciais para sua evolução. Ao estabelecerem procedimentos, políticas e controles internos que refletem as necessidades e desafios do ambiente externo, os programas de conformidade permitem que empresas contribuintes não apenas atendam às expectativas regulatórias, mas também antecipem potenciais desafios e mitiguem riscos de forma proativa.

Adicionalmente, ao promover uma cultura de conformidade dentro das organizações, estes programas reforçam a capacidade de um sistema empresarial de se autorregular e adaptar suas estruturas internas em resposta dinâmica às mudanças externas e o sistema jurídico. Isso é alcançado por meio da educação contínua, treinamento e comunicação eficaz, assegurando que empresas estejam alinhadas com os objetivos de conformidade e capazes de agir segundo os valores e regulamentações aplicáveis.

Em última análise, os programas de conformidade exemplificam a aplicação prática dos conceitos de acoplamento estrutural e operativo de Luhmann, facilitando a interação adaptativa entre sistemas empresariais e jurídicos e seu entorno, assegurando a preservação da atividade empresarial em contextos complexos e regulamentados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preservação da atividade empresarial desempenha um papel crucial na sustentação da economia, atuando diretamente na geração de empregos e na manutenção da capacidade produtiva da sociedade. Além de seu impacto econômico direto, a continuidade das empresas tem uma importância significativa para o Fisco. A atividade empresarial é uma fonte vital de arrecadação de tributos, que corresponde 25,98% do PIB²⁹, portanto, essenciais para o financiamento das políticas públicas e dos serviços oferecidos pelo Estado à população.

Assegurar a saúde financeira e operacional das empresas, não apenas fomenta um ambiente econômico estável e propício ao desenvolvimento, mas também garante a continuidade da arrecadação tributária necessária para o sustento das funções sociais do Estado e reflete no Índice de Desenvolvimento Humano.

A atividade empresarial é considerada pelo ordenamento jurídico brasileiro “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (art. 966, CC), portanto, os princípios gerais da atividade econômica, previstos na Ordem Econômica e Financeira do Estado, compõe o arcabouço jurídico do conteúdo do princípio preservação da empresa.

Referidos princípios dialogam diretamente com as normas e princípios que compõem o Sistema Tributário Nacional Constitucional. A presente pesquisa, demonstrou, por exemplo, que os princípios da neutralidade fiscal, capacidade contributiva, vedação ao confisco, e limitações ao poder de tributar, concretizam os princípios da propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, livre iniciativa e busca do pleno emprego.

De acordo com a Constituição Federal o sistema tributário deve observar o princípio da justiça fiscal, sem o qual não se alcança justiça social e existência digna, finalidades essenciais da Ordem Econômica, fundada na valorização do trabalho humano, e livre iniciativa, cujo titular é a empresa. Restou explicitado que a tributação sobre a folha de salários pode refletir na empregabilidade ou informalidade.

Destarte, as interações apontadas, e tantas outras apresentadas na dissertação, demonstrara que o sistema jurídico constitucional brasileiro, impõe ao Fisco, não somente o dever de arrecadar tributos, mas também, o poder-dever de viabilizar a preservação da atividade empresarial.

²⁹ Vide p. 54.

Este dever, contudo, não tem sido observado em razão do elevado ônus fiscal imposto pela significativa carga fiscal brasileira e pela complexidade do sistema tributário. Esses fatores dificultam a manutenção da conformidade fiscal por parte das empresas, resultando em sanções pecuniárias que, por sua vez, impõem ainda mais encargos financeiros às mesmas.

Nesta contextura, a pesquisa demonstrou que o compliance fiscal deve e pode ser buscado tanto pelo Estado, com vistas a promoção de uma moral fiscal, como pelas empresas, por meio de uma gestão fiscal e planejamento tributário sob as premissas da licitude, visto que as consequências da não conformidade, acarretam prejuízos à saúde do setor empresarial e ao desenvolvimento socioeconômico nacional.

Tais consequências levam à conclusão de que o modelo brasileiro é fundamentado na premissa da repressão à sonegação, em que visa combater fraudes, evasão fiscal e outras irregularidades perpetradas por contribuintes inescrupulosos, por meio de severas penalidades tributárias e da terceirização da gestão tributária. Esse modelo, ao impor uma multiplicidade de obrigações fiscais às empresas e transferir a responsabilidade pela determinação do montante devido, além de prejudicar a preservação das empresas, não estimula a conformidade fiscal e não gera retornos financeiros positivos para o Estado em termos de arrecadação.

Assim, a pesquisa apresentou os programas de estímulo à conformidade fiscal como potenciais subsistemas jurídicos tributários, ainda em estágio inicial no Brasil, com o propósito de investigar se os mesmos representam estratégias políticas fiscais eficazes na preservação da atividade empresarial.

Demonstrou que os subsistemas jurídicos de incentivo à conformidade fiscal, objetivam instaurar uma nova relação comunicacional entre o Fisco e as empresas contribuintes, cujas premissas se baseiam na confiança e cooperação mútua.

Tais iniciativas, promovidas pelas secretarias das fazendas estaduais e nacional, têm como cerne, a promoção da conformidade fiscal, por meio de classificação dos bons contribuintes e ofertas de contrapartidas, como simplificação dos procedimentos administrativos, concessão de prazos diferenciados, descontos em multas, atendimento especializado ao contribuinte.

Os subsistemas ainda contemplam a informatização dos procedimentos tributários, programas de educação financeira e maior participação das empresas contribuintes no desenvolvimento de políticas de gestão tributária.

Programas em estágio mais avançado, como os do estado do Rio Grande do Sul, e do estado de São Paulo, apontaram retornos financeiros, de R\$ 507 milhões e R\$ 230,6 milhões, respectivamente, advindas de autorregularização de empresas. Em contrapartida, no mesmo

período, os dois fiscos estaduais, anunciaram consideráveis valores no patamar de R\$ 1,6 bilhão e R\$ 5,598 de autuações fiscais³⁰.

Referida discrepância nos valores, demonstra que a atuação do Fisco, mesmo com os programas de incentivo à conformidade fiscal, ainda se pauta fortemente no paradigma repressivo sancionatório, bem como, que os programas não têm alcançado os objetivos pretendidos: a adesão a conformidade fiscal e comunicação eficiente entre fisco e contribuinte.

Portanto, embora as legislações estejam estruturadas segundo os princípios propostos pela OCDE, apontam pela necessidade de adequação da funcionalidade dos programas de incentivo à conformidade fiscal, à realidade brasileira, para constituírem políticas fiscais eficientes de apoio à preservação da empresa.

Percebe-se que as principais deficiências dos programas residem nas contrapartidas ofertadas, dentre as quais se destaca a simplificação dos procedimentos tributários. Ficou patente, no presente estudo, que a complexidade do sistema tributário representa o cerne do desafio na busca pela conformidade fiscal. Portanto, torna-se paradoxal exigir que o contribuinte alcance a tão almejada conformidade antes de ter acesso à simplificação.

A simplificação deve ser abordada de maneira integral, da mesma forma que a concessão de prazos diferenciados, descontos em multas e atendimento especializado ao contribuinte devem ser disponibilizados antecipadamente, visando auxiliar as empresas, boas contribuintes, que desejam estar conformes, mas encontram-se em situação econômica desafiadora.

Na verdade, os subsistemas brasileiros existentes, não premiam o bom contribuinte, fornecendo verdadeiros estímulos à conformidade fiscal, ao invés disso, apenas oferecem como contrapartidas aos "heróis" do compliance fiscal, soluções para as deficiências do intrincado sistema tributário.

Consoante observado ainda, os programas de incentivo à conformidade estaduais instituídos, estão voltados, primordialmente, para administração do ICMS, tributo estadual, que vai ser substituído pelo IBS, de competência compartilhada entre os estados, distrito federal e municípios.

O IBS terá regime jurídico unificado em todo território nacional, com previsão de regulamento único e uniformização da interpretação e a aplicação da legislação do imposto. A reforma tributária, estabeleceu ainda que o Comitê Gestor do IBS, juntamente com a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, compartilhará

³⁰ Vide p. 122 e 124.

informações fiscais relacionadas aos IBS e CBS e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos para implementar soluções integradas para a administração, cobrança e contencioso administrativo dos tributos.

Portanto, os programas estaduais previamente estabelecidos, assim como aqueles estados que ainda não os implementaram, deverão conformar-se à uniformização do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), novos tributos que incidirão sobre o consumo da produção empresarial.

Tal exigência implicará uma necessária reestruturação no subsistema jurídico destinado ao incentivo da conformidade fiscal no Brasil, o qual, a simplificação do sistema tributário, sobretudo das obrigações acessórias, deve configurar como objetivo central.

Finalmente, a aplicação dos elementos da Análise Microeconômica do Direito e da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, se mostrou possível, pois juntos, proporcionaram uma visão holística e multidimensional do direito, englobando tanto as motivações individuais quanto as dinâmicas sociais mais amplas que moldam a aplicação e a evolução do direito tributário.

A Análise Microeconômica do Direito proporcionou um olhar voltado a previsão do comportamento das empresas contribuintes, diante das políticas fiscais do Estado, visando promover a eficiência das normas jurídicas tributárias do ponto de vista econômico. Esse enfoque se destaca especialmente pela aplicação do custo de transação e custo social preconizados por Ronald Coase, à tributação.

A Teoria dos Sistemas de Luhmann proporcionou um arcabouço conceitual para compreender a autonomia do sistema jurídico e de seus subsistemas, bem como suas interações com outros sistemas sociais, tais como o econômico, político e da moral.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

ALAGOAS GOVERNO. **Sefaz anuncia novidades no aniversário do Programa Contribuinte Arretado**: Mudanças vão desde o lançamento de aplicativo e atualizações no Portal do Contribuinte até modificações da Lei Nº 5900/96. Maceió: 2023. Disponível em: <https://alagoas.al.gov.br/noticia/sefaz-anuncia-novidades-no-aniversario-do-programa-contribuinte-arretado>. Acesso em: 31 jan. 2024.

ALAGOAS. **Decreto n. 82.702 de 20 de maio de 2022**. Regulamenta nos termos do § 2º do art. 1º e art. 2º da Lei estadual nº 8.085 , de 28 de dezembro de 2018, a classificação de contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS, de acordo com sua regularidade tributária e a concessão de tratamento favorecido relacionado ao Programa Contribuinte Arretado, e dá outras providências. 206º da Emancipação Política e 134º da República. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=431797>. Acesso em: 31 jan. 2024.

ALAGOAS. **Lei n. 8.085, de 28 de dezembro de 2018**. Institui o Programa Contribuinte Arretado, concede remissão, anistia e reinstituição de benefícios fiscais do ICMS, altera as leis estaduais nºs 5.900, de 27 de dezembro de 1996, 6.323, de 3 de julho De 2002, e 4.418, de 27 de dezembro de 1982, e dá outras providências. 202º da Emancipação Política e 130º da República. Disponível em: https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1545/lei_no_8.085_de_28.12.2018.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

ALMEIDA, Dora. PRZEPIORKA, Michell. TEODOROVICZ, Jeferson. O Custo Adicional do Compliance Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 50. p. 477-501. São Paulo: IBDT, 2022.

AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. AMARAL, Leticia Fernandes do. YAZBEK, Cristiano Lisboa. STEINBRUCH, Fernando. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil**: 34 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba [PR]: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2022. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1xDAAaRXq8ugixEC-IETad2HRuATs_VSGU/view. Acesso em: 15 jan. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ASSI, Marcos. **Compliance**: como implementar. colaboração de Roberta Volpato Hanoff. São Paulo: Trevisan Editora, 2018.

BACHUR, João Paulo. A Teoria de Sistemas Sociais de Niklas Luhmann. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 36, n. 2: 77-94, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://www.fdsu.edu.br/conteudo/artigos/88c1a19dc439f4ffbfd452fed29b2b4a.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2024.

BARBOSA, Rui. **Poder Tributário: Conceito e Autonomia**. Primeira aula do Curso de Direito Tributário (extensão universitária) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, promovido pelo Instituto de Direito Público e Reitoria da Universidade. São Paulo, 1965. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/download/28796/27646/53180>. Acesso em: 20 nov. 2023.

Bíblia Sagrada: Nova Almeida Atualizada (J. Ferreira de Almeida, Trad.). (2017). Sociedade Bíblica do Brasil.

BRAITHWAITE, John. Crime. **Shame and Reintegration**. New York: Cambridge University Press, 1989.

BRASIL. [**Constituição (1946)**] Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, 1946. 125º da Independência e 58º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 145º da Independência e 78º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. 159º da Independência e 92º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. [**Constituição 1988a**] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988b**. Institui Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas e dá outras providências. 167º da Independência e 100º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 169º da Independência e 102º da República. Brasília [DF]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 20 dez. 2023.

BRASIL. **Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 8.894, de 21 de junho de 1994**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, e dá outras providências. 173º da Independência e 106º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8894.htm#:~:text=LEI%20No%208.894%2C%20DE%2021%20DE%20JUNHO%20DE%201994.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%2

0Imposto%20sobre,Mobili%C3%A1rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias. Acesso em: 08 jan. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87 de setembro de 1996a**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 04 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.424, de 24 de dezembro de 1996b**. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. 175º da Independência e 108º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9424.htm#art15. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996c**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 175º da Independência e 108º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 03 de jan. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 2.876, de 14 de dezembro de 1998**. Dispõe acerca do imposto de exportação e do imposto sobre produtos industrializados na comercialização de cigarros. 177º da Independência e 110º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2876.htm. Acesso em: 05 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000**. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. 179º da Independência e 112º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm. Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.522 de 19 de julho de 2002a**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. 181º da Independência e 114º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias. Acesso em: 03 fev. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002b**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003a**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá

outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003b**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 05 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. 183º da Independência e 116º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi%C3%A7os%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A Ancias. Acesso em: 04 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. 184º da Independência e 117º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 6.022 de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. 186º da Independência e 119º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm. Acesso em: 11 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007**. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm. Acesso em: 08 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. 189º da Independência e 122º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm. Acesso em: 04 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 1.115 de 28 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16087&visao=anotado>. Acesso em: 11 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 214 - a) Inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo; b) Emprego da taxa SELIC para fins tributários; c) Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo**. Brasília [DF]. Julgamento em 26 de maio de 2011a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=260>

6882&numeroProcesso=582461&classeProcesso=RE&numeroTema=214. Acesso em: 18 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011b**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. 190º da Independência e 123º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm. Acesso em 09 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 1252, de 01 de março de 2012**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>. Acesso em: 13 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 8.373, de 11 de dezembro de 2014**. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. 193º da Independência e 126º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm. Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 0816 - a** Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Brasília [DF]. Acórdão de Repercussão Geral publicado em 12 de jun. de 2015a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=816>. Acesso em: 19 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa N. 1571, de 02 de julho de 2015b**. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65746>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 0863 -** Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Brasília [DF]. Acórdão de Repercussão Geral publicado em 27 de nov. de 2015c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=863>. Acesso em: 18 jan. 2024

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 04 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 197º da Independência e 130º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL. **Lei 13.988 de 14 de abril de 2020a**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. 199º da Independência e 132º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20%C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria. Acesso em: 03 fev. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 1969, de 28 de julho de 2020b**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=111336>. Acesso em: 08 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 872**. Título: Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados. Brasília [DF]. Transitado em julgado em 21 de nov. de 2020c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=872>. Acesso em: 18 jan. 2024

BRASIL. **Lei nº 14.112 de 24 de dezembro de 2020d**. Altera as Leis nos 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. 200º da Independência e 133º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/114112.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 2003, de 18 de janeiro de 2021a**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114965#2223870>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 2005, de 29 de janeiro de 2021b**. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários

Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=115131#2226245>. Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3 Turma). **Recurso Especial nº 1.931.633 - GO (2020/0200214-3)**. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. MULTA ADMINISTRATIVA. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. FAZENDA PÚBLICA. CONCURSO DE CREDORES. NÃO SUJEIÇÃO. INTERPRETAÇÃO CONJUGADA DE DISPOSIÇÕES DO CTN, LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E LEI DE FALÊNCIA E RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS. INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO. PRETENSÃO RECURSAL NÃO ACOLHIDA. 1. Incidente de habilitação de crédito apresentado em 29/10/2014. Recurso especial interposto em 11/8/2020. Autos conclusos ao gabinete da Relatora em 11/3/2021. 2. O propósito recursal consiste em definir se o crédito concernente à multa administrativa aplicada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA submete-se aos efeitos da recuperação judicial da devedora. 3. O art. 187, caput, do Código Tributário Nacional exclui os créditos de natureza tributária dos efeitos da recuperação judicial do devedor, nada dispondo, contudo, acerca dos créditos de natureza não tributária. 4. A Lei 11.101/05, ao se referir a "execuções fiscais" (art. 6º, § 7º-B), está tratando do instrumento processual que o ordenamento jurídico disponibiliza aos respectivos titulares para cobrança dos créditos públicos, independentemente de sua natureza, conforme disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei 6.830/80. 5. Desse modo, se, por um lado, o art. 187 do CTN estabelece que os créditos tributários não se sujeitam ao processo de soerguimento - silenciando quanto aqueles de natureza não tributária -, por outro lado verifica-se que o próprio diploma recuperacional e falimentar não estabeleceu distinção entre a natureza dos créditos que deram ensejo ao ajuizamento do executivo fiscal para afastá-los dos efeitos do processo de soerguimento. 6. Ademais, a própria Lei 10.522/02 - que trata do parcelamento especial previsto no art. 68, caput, da LFRE - prevê, em seu art. 10-A, que tanto os créditos de natureza tributária quanto não tributária poderão ser liquidados de acordo com uma das modalidades ali estabelecidas, de modo que admitir a submissão destes ao plano de soerguimento equivaleria a cancelar a possibilidade de eventual cobrança em duplicidade. 7. Tampouco a Lei 6.830/80, em seus artigos 5º e 29, faz distinção entre créditos tributários e não tributários, estabelecendo apenas, em sentido amplo, que a "cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento". 8. Esta Corte Superior, ao tratar de questões envolvendo a possibilidade ou não de continuidade da prática, em execuções fiscais, de atos expropriatórios em face da recuperanda, também não se preocupou em diferenciar a natureza do crédito em cobrança, denotando que tal distinção não apresenta relevância para fins de submissão (ou não) da dívida aos efeitos do processo de soerguimento. 9. Assim, em que pese a dicção aparentemente restritiva da norma do caput do art. 187 do CTN, a interpretação conjugada das demais disposições que regem a cobrança dos créditos da Fazenda Pública insertas na Lei de Execução Fiscal, bem como daquelas integrantes da própria Lei 11.101/05 e da Lei 10.522/02, autorizam a conclusão de que, para fins de não sujeição aos efeitos do plano de recuperação judicial, a natureza tributária ou não tributária do valor devido é irrelevante. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. Relatora: Ministra NANCY ANDRIGHI, Julgamento em 03 de ago. de 2021c.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa n. 2043, de 12 de agosto de 2021d**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=119859#2284744>. Acesso em: 13 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Agravo Interno no Conflito de Competência n. 177164 SP 2021/0016274-1**. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. FALÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. TRAMITAÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE DE CITAÇÃO E PENHORA NO JUÍZO DA EXECUÇÃO FISCAL. NECESSÁRIO CONTROLE DOS ATOS DE CONSTRIÇÃO PELO JUÍZO DA RECUPERAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Os atos de execução dos créditos individuais e fiscais promovidos contra empresas falidas ou em recuperação judicial, tanto sob a égide do Decreto-Lei n. 7.661/45 quanto da Lei n. 11.101/2005, devem ser realizados pelo Juízo universal. Inteligência do art. 76 da Lei n. 11.101/2005. 2. Tal entendimento estende-se às hipóteses em que a penhora seja anterior à decretação da falência ou ao deferimento da recuperação judicial. Ainda que o crédito exequendo tenha sido constituído depois do deferimento do pedido de recuperação judicial (crédito extraconcursal), a jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, também nesse caso, o controle dos atos de constrição patrimonial deve prosseguir no Juízo da recuperação. Precedentes. 3. O deferimento da recuperação judicial não possui o condão de sobrestar a execução fiscal, todavia, conquanto o prosseguimento da execução fiscal e eventuais embargos, na forma do art. 6º, § 7º-B, da Lei 11.101/2005, com redação dada pela Lei 14.112, de 2020, deva se dar perante o juízo federal competente - ao qual caberão todos os atos processuais, inclusive a ordem de citação e penhora -, o controle sobre atos constritivos contra o patrimônio da recuperanda é de competência do Juízo da recuperação judicial, tendo em vista o princípio basilar da preservação da empresa. 4. Em outros termos, o Juízo da execução fiscal poderá determinar a constrição bens e valores da recuperanda, todavia, o controle de tais atos é incumbência exclusiva do Juízo da recuperação, o qual poderá substituí-los, mantê-los ou, até mesmo torná-los sem efeito, tudo buscando o soerguimento da empresa, haja vista a sua elevada função social. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Julgamento em 31 de ago. de 2021e. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1291538117>. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4 Turma). **Recurso Especial n 1872153**. EMPRESARIAL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FALÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DO FEITO EXECUTIVO. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL. POSSIBILIDADE. AFASTAMENTO DO ÓBICE DA DÚPLICE GARANTIA E DA OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM, DIANTE DA INOCORRÊNCIA DE SOBREPOSIÇÃO DE FORMAS DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO. 1. A Corte Especial do STJ definiu que compete à Segunda Seção processar e julgar os conflitos decorrentes do binômio execução fiscal e recuperação judicial/falência, nos termos do art. 9º, § 2º, inciso IX, do RISTJ. Precedentes. 2. Na falência, é vedado que o fisco utilize duas vias processuais para satisfação de seu crédito - a denominada garantia dúplice: a execução fiscal e a habilitação de crédito -, sob pena de bis in idem, ressalvada a possibilidade de discussão, no juízo da execução fiscal, sobre a existência, a exigibilidade e o valor do crédito, assim como de eventual prosseguimento da cobrança contra os corresponsáveis (LREF, art. 7º-A, § 4º, II). A suspensão da execução, a que alude a mesma regra (inciso V), afasta a dupla garantia, a sobreposição de formas de satisfação do crédito, permitindo a habilitação do crédito na falência. 3. A principal consequência relacionada à vedação da dúplice garantia está em trazer, seguindo os ditames constitucionais, eficiência ao processo de insolvência, evitando o prosseguimento de dispendiosas e inúteis execuções fiscais contra a massa falida, já que a existência de bens penhoráveis ou de numerários em nome da devedora serão, inevitavelmente, remetidos ao juízo da falência para, como dito, efetivar os rateios do produto

da liquidação dos bens de acordo com a ordem legal de classificação dos créditos (LREF, arts. 83 e 84). 4. Na hipótese, cuida-se de pedido de habilitação de crédito realizado pelo fisco, em que houve, também, pleito de sobrestamento e arquivamento do feito executivo, apesar de não ter requerido a extinção desse feito. Assim, cabível o pedido de habilitação de crédito da Fazenda Pública, haja vista que efetivado o pedido de suspensão do feito da execução fiscal, nos exatos termos do atual § 4º, inciso V, do art. 7º-A da LREF, o que se mostra suficiente para afastar o óbice da dúplice garantia e, por conseguinte, da ocorrência de bis in idem. 5. Recurso especial provido. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Julgamento em 09 de nov. de 2021f. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1343382918>. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 1195** - Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido. Brasília [DF]. Acórdão de Repercussão Geral publicado em 23 de fev. de 2022a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6212236&numeroProcesso=1335293&classeProcesso=RE&numeroTema=1195>. Acesso em: 18 jan. 2024

BRASIL. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022b**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, atualizado com sua VII Emenda). Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Relatório Anual da Fiscalização. Resultados - 2022**. Planejamento – 2023a. Brasília [DF], 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf/view>. Acesso em: 21 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 736** - Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Brasília [DF]. Transitado em Julgado em 20 de jun. de 2023b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4531713&numeroProcesso=796939&classeProcesso=RE&numeroTema=736>. Acesso em: 18 jan. 2024

BRASIL. **Lei Complementar 199 de 01 de agosto de 2023c**. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias e dá outras providências. 202º da Independência e 135º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. **Resultados da Consulta Pública do Custo-Brasil**. Secretaria de Competitividade e Política Regulatória do Ministério de Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Brasília [DF], set. de 2023d. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/setembro/mdic-define-oito-eixos-de-atuacao-para-reduzir-custo-brasil/resultados_cp_custo-brasil.pdf. Acesso em: 28 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 487** - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Brasília [DF]. Julgamento em 20 de nov. de 2023e. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>. Acesso em: 19 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132 de 20 dezembro de 2023f**. Altera o Sistema Nacional Tributário. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. 23 de dezembro de 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.784, de 27 de dezembro de 2023g**. Prorroga até 31 de dezembro de 2027 os prazos de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e o caput do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e dá outras providências. 202º da Independência e 135º da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114784.htm. Acesso em: 09 jan. 2024.

BREYNER, Frederico Menezes. **Confiar e interpretar: a manutenção das expectativas normativas**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), vol. 13, p. 110-122, janeiro-abril 2021. DOI: 10.4013/rechtd.2021.131.08.

BRUEGHEL, Pieter. **O Coletor de Impostos**. 1616. Óleo sobre madeira, Alt. 51,9cm x Larg. 83,7cm.

BUSHATSKY, Daniel Bushatsky. **Princípio da preservação da empresa**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Comercial. Fábio Ulhoa Coelho, Marcus Elidius Michelli de Almeida (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/220/edicao-1/principio-da-preservacao-da-empresa>. Acesso em: 02 nov. 2023.

CALAIS, Alexandre. De lobby em lobby, reforma tributária vai sendo desfigurada. **Estadão**, 25 de out. de 2023. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/reforma-tributaria-desfigurada-lobby-analise/>. Acesso em: 15 dez. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALIENDO, Paulo. Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária: Conceito e Aplicação. **Revista da FEDEST**. n. 07. p. 115-132. Porto Alegre, 2011

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Reforma Tributária (entenda a proposta)**: Tributação Complexa. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html#:~:text=Tributa%C3%A7%C3%A3o%20complexa,pesquisados%20%C3%A9%20de%20206%20horas>. Acesso em 30 de dezembro de 2023.

CAMPOS, Fabio Vilela. **O que é CONFIA?** YouTube, 30 de setembro de 2021. 13min56s. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=YTjRx4rydF0>. Acesso em 30 de janeiro de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Vinicius Marques de. Mattiuzzo, Marcela. Tributação e Concorrência: uma Análise da Evasão Fiscal como Ilícito Concorrencial. **Revista de Defesa da Concorrência**. v. 9, n. 2. p. 51-74, Dezembro, 2021. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrencia/article/view/913>. Acesso em: 03 nov. 2023.

CEARÁ. **Decreto n. 33.820 de 20 de novembro de 2020**. Regulamenta a Lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019, que institui o programa de conformidade tributária denominado “Contribuinte Pai D’égua” no âmbito da Administração Tributária do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=448537>. Acesso em: 31 jan. 2024.

CEARÁ. **Lei n. 17.087 de 29 de outubro de 2019**. Institui o programa de conformidade tributária denominado contribuinte Pai D’égua no âmbito da Administração tributária do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=448534>. Acesso em: 31 jan. 2024.

CEREZETTI, Sheila Christina Neder. **A Recuperação Judicial de Sociedades por Ações: o princípio da preservação da empresa na lei de recuperação e falência**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. BASTOS, Frederico Silva. Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil. **Revista Discente DIREITO GV (red.GV)**. v. 01, n. 02. São Paulo, ago. 2012.

COASE, Ronald, H (1960). **The Problem of Social Cost**. The journal of law & economics. volume III / outubro 1960. O Problema do Custo Social. Tadução Francisco Kümmel F. Alves e Renato Vieira Caovilla. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3806050/mod_resource/content/1/custosocial.pdf. Acesso em: 11 fev. 2024.

COASE, Ronald. H. (1937). **The nature of the firm**. In: Williamson, O Winter, S. (eds.) (1991) The nature of the firm: origin, evolution and development. Oxford: Oxford University Press.

COLEMAN-ALLER, Samantha. **“O Cobrador de Impostos”** Pieter Brueghel, O Novo. Lisboa: Museu Medeiros Almeida. Disponível em: <https://www.museumedeirosalmeida.pt/pecas/o-cobrador-de-impostos-1616/#:~:text=Nesta%20pintura%2C%20conhecida%20como%20%E2%80%9CO,in%C3%BAmemos%20sacos%20pendurados%20pelas%20>. Acesso em: 06 fev. 2024.

CONFIA. **Programa de Conformidade Fiscal da Receita Federal. Etapas de Trabalho**. Brasília [DF], 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 30 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2023**. Brasília [DF], 2023. ISBN: 978-65-5972-116-0. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF 07, de 30 de setembro de 2005**. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007_05. Acesso em: 11 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09. Acesso em: 12 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Salvador-BA, 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 13 ago. 2023.

COSTA, Bernardo Leandro Carvalho. Introdução à Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann: O Direito da Sociedade e Autopoiese. YouTube, 25 de junho de 2020.1h02min22s. Disponível em: <https://youtu.be/Bgxem8K3620?si=dC2FNgHjm66VATNk>. Acesso em: 06 fev. 2024.

COSTA, Daniel Carnio. **Recuperação extrajudicial**. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Comercial. Fábio Ulhoa Coelho, Marcus Elidius Michelli de Almeida (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/212/edicao-1/recuperacao-extrajudicial>. Acesso em: 15 nov. 2023.

COSTA, Maria das Dores Araujo Evaristo. **A Percepção do Contador em Relação ao Compliance Tributário**. Especialize (revista on-line IPOG). v.1. 17. ed. Goiânia [GO], 01 de jul. de 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CUNHA, Rogério Sanches. **631: Pagamento do tributo não extingue a punibilidade de crime conexo de corrupção**. Meus Site Jurídico (MSJ), 15 de set. de 2018. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2018/09/15/631-pagamento-tributo-nao-extingue-punibilidade-de-crime-conexo-de-corrupcao/>. Acesso em: 09 fev. 2024.

DALLAZEM Dalton Luiz. LIMA JUNIOR Joel Gonçalves de. Tributação e Ordem Econômica. **Argumentum - Revista de Direito da Unimar**. n. 9, p. 39-60. Marília-SP, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de. (Org.). *Direito tributário: direito penal tributário (Coleção Doutrinas Essenciais)*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336-359.

DINIZ, Maria Helena. SANTIAGO, Mariana Ribeiro. Estado Atual de Crise Empresarial e a Opção da Recuperação Extrajudicial. **Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas (UNIFABIBE)**. ISSN 2318-5732 – vol. 11, n . 2, 2023. Disponível em: www.unifafibe.com.br/revista/index.php/direitos-sociais-politicas-pub/index. acesso em: 15 nov. 2023.

DUARTE, Francisco. **Capítulo 6. Sistema Tributário Nacional.** In: DUARTE, Francisco. *Direito Tributário - Ed. 2022*. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-tributario-ed-2022/1643176293>. Acesso em: 20 nov. 2023.

DURÃES, Cintya Nishimura. RIBEIRO, Maria de Fátima. O Compliance no Brasil e a Responsabilidade Empresarial no Combate à Corrupção. **Revista Direito em Debate**. n. 53, p. 69-78, j 2020.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FGV. **Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: Uma Abordagem Jurídica e Econômica Comparativa**. São Paulo, 2023. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf. Acesso em: 21 jan. 2024.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

FLORES, Augusto. **Manicômio Tributário. Reflexões de um sobrevivente**. Maringá [PR]: Viseu, 2022. .

FORTES, Fellipe Cianca. BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**, v. 14, p. 235-253, Londrina-PR, nov. 2010. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>. Acesso em: 04 nov. 2023.

FUNARO, Hugo. CBS: A Reforma do Pis e da Cofins. In: SZELRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. PORTO, Lais Khaled. (coord.). **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. *E-book*.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Receita Estadual recuperou mais de R\$ 500 milhões em ações de autorregularização e deflagrou 20 operações ostensivas em 2023.** Porto Alegre: Secretaria da Fazenda, 2024. Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/19408/receita-estadual-recuperou-mais-de-r%24-500-milhoes-em-aco-es-de-autorregularizacao-e-deflagrou-20-operacoes-ostensivas-em-2023>. Acesso em: 04 fev. 2024.

GRAU. Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

IBRACEM. Instituto Brasileiro de Certificação e Monitoramento. **Pesquisa FGV.** São Paulo, 2017. Disponível em: <https://ibracem.org.br/index.php/ambiente-mercado/pesquisa-de-mercado-fgv>. Acesso em: 08 fev. 2024..

INSPER. **Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2020 - Ano de referência 2019.** São Paulo: Núcleo de Tributação do Insper, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 29 jan. 2024.

INSPER. **Programas de Conformidade Tributária no Brasil: O que temos e onde podemos melhorar?** YouTube, 10 de janeiro de 2023. 3h37min36s. Disponível em: [https://www.tecnicopias.com.br/blog/interna/306-como-referenciar-e-citar-video-do-youtube-nas-normas-abnt#:~:text=Ao%20referenciar%20um%20v%C3%ADdeo%20do,%E2%80%9D\)%2C%20data%20de%20publica%C3%A7%C3%A3o](https://www.tecnicopias.com.br/blog/interna/306-como-referenciar-e-citar-video-do-youtube-nas-normas-abnt#:~:text=Ao%20referenciar%20um%20v%C3%ADdeo%20do,%E2%80%9D)%2C%20data%20de%20publica%C3%A7%C3%A3o). Acesso em: 27 jan. 2024.

JALES, Rafaela dos Santos (Coord). **Compliance e Gestão Tributária.** Campina Grande: EDUEPB, 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Introdução ao Estudo do Direito.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann. **Estudos de Sociologia,** Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 07 fev. 2024.

LAZARI, Rafael José Nadim de. **Análise Econômica do Direito Constitucional: um caminho hermenêutico.** Belo Horizonte: D'Plácido, 2023.

LIMA, Alcides Saldanha. **Soberania e Poder de Tributar.** Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, Recife, n. 12, p. 37-49, mar. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/27120>. Acesso em: 24 nov. 2023.

LOBO, Carlos Baptista. **Alguns Aspectos Relativos à Lei Geral Tributária.** Portugal: ISG - Instituto Superior de Gestão. Faculdade em Lisboa, 2021. Disponível em: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/1_1_Lobo-Carlos-Alguns-aspectos-lei-geral-tributaria.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023.

LOPES, Cidália Maria Mota. SAMPAIO, Maria de Fátima Rodrigues Cravo. **As Medidas Fiscais Ambientais e Os Custos de Complexidade do Sistema Fiscal**. IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 13 a 15 de outubro de 2002.

LOPES, Felipe. **Conformes reúne conquistas para Estado e contribuintes**. FecomercioSP, 03 de mar. de 2023. Disponível em: <https://fecomercio.com.br/noticia/tributos-em-quatro-anos-programa-nos-conformes-reune-conquistas-para-estado-e-contribuintes>. Acesso em: 16 fev. 2024.

LUHMANN, Niklas [1927-1998]. **O direito da sociedade**. Tradução Saulo Krieger. tradução das citações em latim Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016. *E-book*.

MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro: Falência e Recuperação de Empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **Recompensas Positivas como Mecanismo de Incentivo ao Compliance Tributário**. Cadernos Finanças Pública, n. 14. p. 327-342. Brasília, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Wagner. GARCIA, Edino Ribeiro. **Regimes de Tributação**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2022.

MERCOSUL. NCM Em Vigor. **Consultas à Nomenclatura Comum e à Tarifa Externa do MERCOSUL**. 1995. Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/politica-comercial/ncm/>. Acesso em: 04 jan. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária. Para o Brasil crescer, ela precisa acontecer**. Brasília: Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/cartilha-reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer-ela-precisa-acontecer-02-08-2023>. Acesso em: 22 jan. 2024.

MONTESCHIO, Horácio. FLENIK, Juliano Deffune. **Compliance Constitutional à Luz da Matriz Preambular Constitucional**. Percurso – Anais do II Conlublade (Congresso Luso-brasileiro de Direito Empresarial e Cidadania). vol. 02. n. 25. p. 331-350. Curitiba, 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NABAIS, José Casalta. **Algumas Reflexões sobre o Actual Estado Fiscal**. Revista Fórum de direito tributário: RFDT. v. 1, n. 4, p. 91–120, jul./ago., 2003. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663922/mod_resource/content/1/Casalta%20-%20estado%20fiscal.pdf#:~:text=O%20estado%20fiscal%20express%C3%A3o%20da%20liberdade%20econ%C3%B3mica,livre%20disponibilidade%20econ%C3%B3mica%20dos%20particulares. Acesso em: 05 dez. 2023.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. **IDH: relatório indica recuo no desenvolvimento humano em 90% dos países**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/198320-idh>

relat%C3%B3rio-indica-recuo-no-desenvolvimento-humano-em-90-dos-pa%C3%ADses.
Acesso em: 24 nov. 2023.

NEDER, Vinícios. Nove estados e o DF vão aumentar a alíquota do ICMS neste ano. Veja quais. **O Globo**. Economia. Edição Digital, 2024. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2024/01/05/nove-estados-e-o-df-vao-elevar-aliquota-do-icms-neste-ano-veja-quais.ghtml>. Acesso em: 05 jan. 2024.

NERI, Marcelo C. FONTES, Adriana. Informalidade e Trabalho no Brasil: Causas, Consequências e Caminhos de Políticas Públicas. **FGV Social**. Rio de Janeiro, 2010.

ORAIR, Rodrigo. **Imposto sobre renda corporativa: tendências internacionais e análise comparada do modelo brasileiro**. In: PIRES, Manuel (Org.). Progressividade tributária e crescimento econômico. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2022. ISBN: 978-65-86289-24-4. Disponível em: https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf. Acesso em: 30 dez. 2023.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Infrações e Sanções Tributárias. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/08/Angela-Maria-da-Motta-Pacheco.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PEREIRA, Henrique Viana. MAGALHÃES, Rodrigo Almeida. **Princípios Constitucionais do Direito Empresarial: a função social da empresa**. Curitiba: CRV, 2011.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Ética Tributária dos Contribuintes e do Fisco**. São Paulo: **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/>. Acesso em: 27 de jan. 2024.

PORTO, Antônio Maristello. GAROUPA, Nuno. **Curso de Análise Econômica do Direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2022.

QUAL O PERFIL DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP) NO BRASIL. Sebrae, 2023. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/qual-o-perfil-das-empresas-de-pequeno-porte-epp-no-brasil,8a338de5eb536810VgnVCM1000001b00320aRCRD>. Acesso em: 14 nov. 2023.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. *E-book*, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributação e Concorrência: Breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal**. In: PARISI, Fernanda. TORRES, Heleno. MELO, José E. Soares de. (Coord). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. vol. I, São Paulo: Malheiros, 2014, p. 557-588.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 15.576 de 29 de dezembro de 2020**. Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes RS, estabelece regras de conformidade tributária, conforme específica, introduz modificações [...]. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-rs-15576-2020.htm>. Acesso: 04 jan. 2024.

RIO GRANDE DO SUL. **Receita 2020: Rumo à Receita Digital**. Porto Alegre: Receita Estadual, 2019. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/upload/arquivos/receita-2030-30-acoes-para-modernizacao-da-administracao-tributaria.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2024.

ROCHA, Sérgio André. FARO, Maurício Pereira. **Livre Concorrência e Neutralidade Tributária**. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Pública*. Porto Alegre, v. 4, n. 21, p. 18-28, jul./ago. 2010. Disponível em: <https://bd.tjdft.jus.br/jspui/handle/tjdft/7029>. Acesso em: 03 nov. 2023.

ROSSIGNOLI, Marisa.SANESHIMA, Cristiano Floriano. **Desenvolvimento, Distribuição de Renda e Sistema Tributário Brasileiro**: Algumas Inter-relações. Campo Grande [MS]: Revista Direito UFMS. vol.03. n. 2. p. 217-240. jul./dez. 2017 – PDF.

SANTOS, Cleônimo dos. **Compliance Fiscal e Tributário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019.

SÃO PAULO. **Portaria CAT 18, de 21-02-2013**. Estabelece procedimentos para o reconhecimento da isenção do ICMS na aquisição de veículo automotor novo por pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista e na operação interna com acessórios e adaptações especiais para serem instalados em veículo automotor. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat182013.aspx>. Acesso em: 20 fev. 2024.

SECRETARIA DA FAZENDA (SEFAZ). Governo do Estado do Ceará. **Contribuinte Pai D'Égua. Fortaleza**. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 04 jan. 2024.

SENADO FEDERAL. **Reforma Tributária Promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. Brasília: Agência do Senado, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis#:~:text=A%20promulga%C3%A7%C3%A3o%20da%20Emenda%20Constitucional,mais%20transpar%C3%Aancia%20aos%20tributos%20pagos>. Acesso em: 22 jan. 2024.

SENADO FEDERAL. **Sistema S**. Brasília: Agência do Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 09 jan. 2024.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (Sebrae). **Qual o perfil das Empresas de Pequeno Porte (EPP) no Brasil**. Website, 2023. Disponível em: [https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/qual-o-perfil-das-empresas-de-pequeno-porte-epp-no-brasil,8a338de5eb536810VgnVCM1000001b00320aRCRD#:~:text=A%20Empresa%20de%20pequeno%20porte,R%244%2C8%20milh%C3%B5es%20anuais.&text=De%20acordo%20com%20pesquisas%20do,de%20Pequeno%20Porte%20\(EPP\)](https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/qual-o-perfil-das-empresas-de-pequeno-porte-epp-no-brasil,8a338de5eb536810VgnVCM1000001b00320aRCRD#:~:text=A%20Empresa%20de%20pequeno%20porte,R%244%2C8%20milh%C3%B5es%20anuais.&text=De%20acordo%20com%20pesquisas%20do,de%20Pequeno%20Porte%20(EPP)). Acesso em: 01 nov. 2023.

SILVA, Daiana Rosa da. **A Preservação da Empresa sob o Enfoque do Princípio da Solidariedade: Uma Breve Análise da Ordem Econômica Constitucional**. IV Amostra de Trabalhos Acadêmicos da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, 2017. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ecc/article/view/17751>. Acesso em: 20 nov. 2023.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Veloso. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: contribuição e limites. **Revista da FESDT**. n. 3. p. 185-205. Porto Alegre jan./jun. 2009a.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Veloso. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009b.

SOARES JÚNIOR, Juracy Braga Soares; MENDES, Ivanise Nazaré; ALVES, Deborah Chrystine Peixoto. PROGRAMAS DE CONFORMIDADE FISCAL E SUA HARMONIZAÇÃO COM O CTN. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza–CE. Edição, v. 211. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/programas_de_conformidade_fiscal_e_sua_harmonizacao_com_o_ctn.pdf. Acesso em: 24. fev. 2024.

SOUZA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária: aspectos práticos conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

SPED, Sistema Público de Escrituração Digital. **Universo de Atuação**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/970>. Acesso em: 11 jan. 2024.

WORLD BANK GROUP. Subnational Doing Business in Brazil 2021. Comparing Business Regulation for Domestic Firms in 27 Brazilian Locations with 190 Other Economies. Washington: **World Bank Group**, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_English.pdf. Acesso em: 13 jan. 2024.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Licitação e contrato administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SZELRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. PORTO, Lais Khaled. (coord.). **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. *E-book*.

TAKANO, Caio Augusto. A Dosimetria das Multas Tributárias: Proporcionalização e Controle. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBPT). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, p. 30-59, 2017.

TAKANO, Caio Augusto. **Introdução ao Compliance Fiscal Empresarial**. Barueri [SP]: Atlas, 2023, *E-book*.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2011.

TEXEIRA, Tiago Conde. VITELLI, Valter Pedrosa. **Reforma Tributária e Princípio Federativo: Uma análise acerca da Constitucionalidade do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**. In: Szelbracikowski, Daniel Corrêa. *Porto*, Lais Khaled (coord.). *Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias*. São Paulo: Almedina, 2023.

The Tax Collector. Direção de Daid Ayer. Estados Unidos: Cross Creek Pictures, 2020. DVD.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 8. ed. v. 1. São Paulo: Atlas, 2017.

TOMAZZELI, Idiana. **Lobby do Senado abraça setores, e especialistas têm novas abordagens na Reforma Tributária: flexibilizações vistas como vantagens foram incluídas sob pressão de parlamentares; texto deve ser votado em 7 de novembro**. Folha de São Paulo, 30 de out. de 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/10/senado-abraca-lobby-de-setores-e-especialistas-temem-novas-excecoes-na-reforma-tributaria.shtml>. Acesso em: 15 dez. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **O poder de Tributar no Estado Democrático de Direito**. In: *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Barueri: Manole, 2005.

ULYSSEA, Gabriel. Szerman, Dimitri. Cabral, Fernanda. **A Informalidade das Firms no Brasil**. In: *Causas e Consequências da Informalidade no Brasil*. BARBOSA FILHO, Fenando de Holanda. ULYSSEA, Gabriel, VELOSO, Fernando (orgs.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2016. VASCONCELOS, Clever. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

VECCHIO, Fabrizio Bom. VIEIRA, Débora Manke. **Compliance Tributário: a responsabilidade dos sócios administradores por crimes fiscais**. In: ARAUJO, / Danielle Ferreira Medeiro da Silva de. et al. (coord). Rio de Janeiro: Pembroke Collins, 2020.

VIANA, Leilson Soares. A Cumulatividade e a Não Cumulatividade do Pis e da Cofins. **Gestão e Conhecimento**, v. 3, n. 2, art. 4, março/ junho 2007. Disponível em: <https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2024.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. **O que é? – Dumping**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). *Revista de informações e debates*. ed. 18. 01de jan. de 2006. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2090:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 05 nov. 23.

XAVIER, Marília Barros. **Direito Administrativo Sancionador Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.