

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ENOQUE ALVES DE SOUZA PINTO

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO:

UM ESTUDO SOBRE O CUMPRIMENTO DAS
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O SEU REFLEXO NAS
RECEITAS DO ESTADO

VITÓRIA

2025

ENOQUE ALVES DE SOUZA PINTO

COMPLIANCE TRIBUTÁRIO:

UM ESTUDO SOBRE O CUMPRIMENTO DAS
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O SEU REFLEXO NAS
RECEITAS DO ESTADO

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientador: Prof. Mestre Alessandra Lignani de M. Starling e Albuquerque.

VITÓRIA

2025

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	4
1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.....	6
1.2 A MORAL E OS FUNDAMENTOS COMPLIANCE EM ÂMBITO TRIBUTÁRIO.....	7
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE CONFORMIDADE.....	10
ASPECTOS LEGAIS E NORMATIVOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.....	14
3 IMPLEMENTAÇÃO DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS..	19
3.1 DESAFIOS E LIMITAÇÕES DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.....	26
3.2 BENEFÍCIOS E IMPACTOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.....	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	31
REFERÊNCIAS.....	34

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, fundamentado no Código Tributário Nacional (CTN), configura-se como um dos mais complexos do mundo, estruturado a partir de intrincado conjunto de obrigações principais e acessórias. Essas obrigações não apenas garantem a arrecadação necessária para a manutenção do Estado e a execução de políticas públicas, mas também desempenham um papel essencial na fiscalização e no controle das atividades econômicas.

Enquanto a obrigação principal, configura-se como a relação de pagar entre o sujeito passivo e ativo, as obrigações acessórias abrangem uma série de deveres instrumentais, tais como a escrituração fiscal, a emissão de documentos e o envio de declarações, que viabilizam a atuação do fisco.

No entanto, a excessiva burocracia, o denso plexo normativo e a constante mutação legislativa tornam o cumprimento dessas obrigações um desafio significativo para os contribuintes, especialmente para as empresas, que precisam destinar recursos consideráveis para manter-se em conformidade.

A falta de clareza em alguns dispositivos legais, somada à possibilidade de interpretações divergentes, aumenta os riscos de autuações e litígios, onerando ainda mais os negócios. Nesse cenário, o compliance tributário emerge como uma ferramenta estratégica, indo além do mero cumprimento de obrigações legais para incorporar boas práticas de gestão fiscal, mitigação de riscos e governança corporativa.

A importância do compliance no âmbito tributário ganha ainda mais relevância diante de iniciativas como o programa CONFIA, da Receita Federal do Brasil, que busca estabelecer uma relação cooperativa entre fisco e contribuintes, priorizando a transparência e a prevenção de conflitos. Além disso, a recente Lei Complementar nº 199/2023, que instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação

de Obrigações Tributárias Acessórias, reflete um esforço do legislador para reduzir entraves burocráticos e facilitar a conformidade fiscal.

Diante dessas considerações, esta pesquisa tem como objetivo analisar a relação entre as obrigações tributárias e o compliance, demonstrando como a adoção de medidas de conformidade pode contribuir para um sistema tributário mais eficiente, justo e previsível.

Será colocada em pauta, também, a importância da implementação do *compliance* nas empresas. A problemática, portanto, é apresentada a partir da seguinte indagação: qual a verdadeira efetividade da implementação de políticas de *compliance* âmbito empresarial? Seria verdadeiramente necessário, diante de todos os custos e dispêndios para a implementação efetiva das políticas de conformidade?

No primeiro capítulo, serão examinados os fundamentos legais das obrigações principais e acessórias, os desafios enfrentados pelos contribuintes e as melhores práticas para otimizar a gestão fiscal. Já em segundo momento, será analisado o sistema tributário brasileiro, a necessidade de conformidade e a importância da implementação das políticas em âmbito empresarial.

Por fim, será apresentado ao leitor os desafios e os benefícios decorrentes da implementação do *compliance* em âmbito empresarial, respondendo-se às perguntas acima formuladas.

1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As responsabilidades tributárias, previstas em nosso Código Tributário Nacional (CTN), são cruciais para a engrenagem do sistema tributário nacional, representando a principal via pela qual o governo obtém os fundos necessários para sustentar suas operações e implementar iniciativas de interesse público, mas não só, obtendo, também, informações (ex. manutenção da escrituração

fiscal digital, a respeito da entrada e saída de mercadorias de um estabelecimento) a respeito do possível contribuinte do tributo.

Em primeiro plano, fundamental uma análise detalhada das obrigações principais e acessórias, os componentes que as definem e as repercussões para os contribuintes. Ao aprofundar nesse conhecimento, torna-se viável discernir o papel essencial das obrigações tributárias na criação de um sistema tributário moralmente aceitável, o que funcionará através do denominado “compliance tributário”, brevemente resumido como a satisfação à atuação do contribuinte às exigências feitas pelo fisco.

Segundo o que estabelece o art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, a obrigação tributária principal surgirá com a ocorrência do fato gerador, notadamente conhecido como “fato imponible”, nas palavras do jurista Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2003, p.67), que assim discorre sobre o assunto:

Aí o fato imponible, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à “imagem abstrata” como diz A. D. Giannini que dele faz a lei.

Quando se refere ao termo “imagem abstrata”, acredita-se que o jurista dispõe a respeito do prescritivo normativo, também denominado de “critério material”, previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (BARROS, 2013, p.468/469):

O critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios.

[...]

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento.

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Por “verbo e complemento”, entende-se toda atividade prevista no normativo tributário que desencadeará o surgimento de uma relação jurídica. Cita-se, a título exemplificativo, o critério material do imposto de renda, sendo o verbo “auferir”, e o complemento “renda”.

Realizados comentários a respeito das obrigações tributárias, passemos a analisar a obrigação tributária principal, a obrigação acessória, também entendida como dever instrumental para, por fim, após realizarmos comentários acerca do compliance tributário, demonstrando-se como as obrigações tributárias se relacionam diretamente à arrecadação do erário.

1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Notadamente conhecida por seu caráter patrimonial, a obrigação tributária principal é a obrigação que o contribuinte terá de pagar o tributo em pecúnia, ou cujo valor nela se possa exprimir, conforme nos ensina o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Entende-se que, aqui, não há ponto controvertido a ser esclarecido, tratando-se de verdadeira obrigação de pagar dinheiro, relação instaurada através do prescritivo normativo e da concretização do fato. Ensina-nos Paulo de Barros Carvalho (BARROS, 2019, p.325), que se tratam de verdadeiras obrigações, em razão do caráter pecuniário, vejamos:

Por sem dúvida que a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro - pecúnia - é a mais viva forma de manifestação econômica. Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma.

Com efeito, diga-se que a exigibilidade da “pecúnia”, tratada em nosso Código Tributário, está intimamente ligada ao funcionamento Estatal, servindo-se de verdadeira fonte de arrecadação ao erário. Ao trazer à baila a importância arrecadatória através do recolhimento de tributos, Nelson Camatta apresenta panorama a respeito dos direitos fundamentais, os quais estão diretamente ligados ao funcionamento Estatal, que ocorrerá, querendo ou não, através do recolhimento de tributos.

Uma perspectiva possível, portanto - para se focar a importância dos direitos fundamentais, não só para os indivíduos, mas para a manutenção do próprio Estado - está intimamente ligada ao reconhecimento da diferença, ou seja, a partir do sentido ambivalente dos direitos fundamentais o Estado consegue ainda “sobreviver”, ligando-se ao futuro.

Nada mais coerente, inclusive, ao mencionar sobre a “sobrevivência” do Estado, que ocorrerá através do planejamento de contas, realizado anualmente por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA). Herrison Leite (2023, p. 232), apresenta-nos o conceito da Lei Orçamentária Anual, elemento fundamental para o exercício arrecadatório do Estado. In verbis:

Consiste na lei que trata da parte da execução dos projetos previstos nas diretrizes, objetivos e metas (DOM) contidas no PPA e nas metas de prioridades (MP) antevistas na LDO. Assim, é a lei que traz no seu corpo os recursos propriamente ditos, seja na parte das receitas, prevendo-as, seja na parte das despesas, fixando-as.

Realizados comentários a respeito da obrigação tributária principal, afirma-se que o verdadeiro imbróglio surge com as obrigações tributárias acessórias, também denominadas de deveres instrumentais, atividades previstas em diferentes diplomas normativos, consistentes em um fazer ou não fazer.

1.2 A MORAL E OS FUNDAMENTOS COMPLIANCE EM ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Em 2019, a OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) desenvolveu um estudo denominado “*Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax*”, incluindo-se os principais vetores que ensejam

o cumprimento da obrigação tributária e do cumprimento de obrigações acessórias entre os contribuintes e a administração tributária.

Fundamentou-se a pesquisa realizada pela OCDE em entender quais os principais pontos que levariam a ensejar as pessoas e seus negócios a contribuírem com o cumprimento de suas obrigações, tal qual, por exemplo, a afetação de receitas (inaplicável aos impostos, em razão do princípio da não afetação/vinculação) no pagamento de determinados tributos.

A pesquisa realizada pela OCDE também serviu de base para nos dar a conceituação da moral tributária, denominada “*Tax Morale*”, a qual, segundo eles, pode ser entendida como:

Tax morale is composed of several, interlinked, elements. One approach to understanding these interlinkages is proposed by the World Bank. The World Bank theory of change for tax compliance (See Figure 1) (World Bank, forthcoming) highlights the dynamic relationships between trust, facilitation, and enforcement, and their role in building tax morale. The theory posits that trust is driven by the degree to which the tax system, including the approach to facilitation and enforcement, is characterized as fair, equitable, reciprocal, and accountable. As such, strengthening tax compliance is not only about improving tax enforcement and “enforced compliance”, but also about pursuing “quasi-voluntary compliance” through building trust and facilitating payments – all underpinned by a credible, fair and equitable system of enforcement. For instance, a more service-oriented approach, rather than an enforcement approach, has helped the Swedish tax authorities to increase

Dito isso, considera-se que a moral tributária é o conjunto de diversos elementos interligados, os quais darão azo à formação do sistema tributário saudável. Cita-se que o artigo faz menção à “quasi-voluntary compliance”, compreendido como uma cooperação em razão da voluntariedade do sujeito passivo da relação, principalmente em razão das coerções (sanções aplicadas aos contribuintes, a exemplo, multas exorbitantes).

Acredita-se que seja esse um dos principais fatores que movimenta o contribuinte à manutenção de suas obrigações fiscais, considerando-se que o Brasil jamais foi referência de transparência em políticas públicas, principalmente nas questões de alocação do erário (destino dos recursos públicos). Cita-se que, André Ramos Tavares (TAVARES, 2024, p.39), no

ementário de revistas da Faculdade de Direito de Vitória, comenta sobre os comportamentos éticos dos servidores públicos e seus impactos diante da sociedade. Veja-se:

Apesar disso, não se poderia desconhecer que crises e problemas na esfera pública têm sido uma pauta constante da História brasileira a impedir a formação de uma cultura resiliente em prol do comportamento ético. As fraudes, os desvios no uso do dinheiro público, o abuso de poder, a corrupção em geral, o desprezo pelas leis em vigor e os agentes públicos que buscam o benefício pessoal no cargo são práticas que correm progressivamente a base ética e constitucional de qualquer Governo.

Observa-se que a moral tributária no Brasil é um tema complexo e multifacetado, influenciado por elementos como confiança, equidade e reciprocidade entre contribuintes e o Estado, conforme destacado pelo estudo da OCDE em 2019. A chamada "quasi-voluntary compliance" revela que a adesão às obrigações fiscais não decorre apenas de coerções legais, como multas exorbitantes, mas também de uma relação de confiança na justiça e na transparência do sistema tributário.

No entanto, o Brasil enfrenta desafios históricos nesse aspecto, marcados pela falta de transparência na alocação de recursos públicos e por crises éticas recorrentes, como fraudes, desvios de verbas e corrupção, que minam a credibilidade do Estado e desestimulam a cooperação espontânea dos contribuintes. Inclusive, cita-se que Gabriela Cabral Pires (2023, p. 81), ao discorrer a respeito da corrupção e a prática do *compliance*, ensina-nos que:

A origem desse movimento é associada à legislação de combate à corrupção dos Estados Unidos no final da década de 70, conhecida como FCPA – Foreign Corrupt Practices Act, embora a preocupação com maior controle das operações financeiras e com a confiança do mercado em face dessas operações já pudesse ser observada desde a crise da bolsa de valores de Nova Iorque, em 1929. O objetivo da regulação era moralizar as práticas comerciais internacionais diante dos sucessivos escândalos de suborno de empresas norte-americanas e governos estrangeiros.

Percebe-se que a prática nasce a partir da seara pública e de uma tentativa de “moralizar”, acredita-se, as pessoas públicas de direito interno, objetivando o combate à corrupção nos Estados Unidos da América.

Rememora-se que, como apontado por André Ramos Tavares (2024), a persistência de práticas ilegais e antiéticas por parte de agentes públicos corrói a base constitucional do governo e dificulta a consolidação de uma cultura de compliance tributário voluntário.

Assim, a construção de uma moral tributária robusta no país depende não apenas de mecanismos de fiscalização e enforcement, mas também de uma profunda reforma na gestão pública, pautada por transparência, accountability e efetiva aplicação dos recursos arrecadados, de modo a restaurar a confiança dos cidadãos no sistema e fomentar uma relação mais colaborativa entre fisco e contribuintes.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE CONFORMIDADE

Observar, respeitar, cumprir, esses são verbos que exigem um comportamento positivo ou negativo de certo indivíduo ou indivíduos acerca de uma determinação. Nesse sentido, atender ao cumprimento de regras, representa a adoção de condutas que habitualmente são exigidas em diversas circunstâncias, sejam elas de natureza econômica, social, além de outras.

Em um Estado organizado, uma sociedade deve sujeitar-se à sua Constituição, às diversas leis e a todos os dispositivos infralegais ali instituídos conforme o devido processo legislativo. Conforme o entendimento de André Karam Trindade (2024, p.136), em *A Fundamentalidade do Controle Político de Constitucionalidade das Leis*, publicado no Ementário de Revistas da Faculdade de Direito de Vitória, o processo legislativo pode ser estruturado da seguinte forma:

Como é sabido, em sua gênese, o processo legislativo é composto de um conjunto de normas que o estruturam e lhe possibilitam operar. Nessas normas está impresso o DNA daquilo que se entende por devido processo legislativo. Desde a Constituição de 1988, a concepção de devido processo legislativo implica o respeito a esse conjunto de normas destinadas à produção normativa. Entre elas, estão: (a) legitimidade para proposições;(b) funcionamento de comissões permanentes e temporárias;(c) controle político de constitucionalidade;(d) formas de deliberação e votação;(e) quóruns distintos para aprovação;(f) veto e derrubada do veto; entre outras.

Após a formação dos textos, sejam ele produzido pelo legislador constituinte ou pelos legisladores ordinários, respeitar e cumprir comandos nem sempre é tarefa simples e clara. Isso porque, conhecer as diversas exigências legais e normativas exigirá do indivíduo boa disciplina e constante atualização, para então não incorrer no descumprimento de uma ou outra regra, evitando assim a imputação de uma indesejada consequência jurídica.

Como veremos, o compliance não se limita apenas à ideia de que as pessoas físicas e jurídicas devam cumprir determinadas obrigações. Contudo, quando assim devem fazer, precisam observar o vasto conjunto de normas que compõem o ordenamento jurídico que disciplina as obrigações tributárias.

A partir dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 13), compreendemos que “o ordenamento jurídico é composto pelo conjunto de textos legislativos em vigor num determinado Estado”. Já o professor Eduardo Sabbag (2021, p. 735), ao tratar de conjunto de normas do ordenamento jurídico apresenta-nos a expressão “fonte do direito”, e destaca:

“A expressão “fonte do direito” retrata o ponto originário de onde provém a norma jurídica, isto é, as formas reveladoras do Direito. Desse modo, é o lugar onde surge uma regra jurídica ainda não existente.

Portanto, no complexo e emaranhado arcabouço legislativo brasileiro, adaptar-se a todas as suas nuances, além de penoso, pode ser muito dispendioso o desafio para cumprir a totalidade das obrigações impostas a determinado sujeito passivo numa relação de hierarquia.

Segundo Gabriela Cabral Pires (2023, p.116),

O Brasil, pelo exposto, encontra-se em fase embrionária de desenvolvimento de políticas direcionadas ao estímulo do *compliance* e à implantação da efetiva cooperação, sendo que os projetos cuja implementação se iniciou ainda têm muito o que ser ajustado. Todavia, não se pode ignorar o fato de que se trata de um avanço, um sinal de que o paradigma de que os contribuintes são precipuamente sonegadores e o Estado essencialmente corrupto está lentamente se modificando e evoluindo para o modelo da cooperação.

Ao analisarmos mais detidamente a necessidade de cumprir regras e obrigações em razão do poder de império do Estado, mais especificamente quanto à instituição das obrigações principais e acessórias no campo jurídico-tributário, é importante ressaltar que apesar do extenso conjunto de regras e obrigações que devem ser observadas pelas pessoas naturais é evidente que no universo das pessoas jurídicas a necessidade de atendê-las ganha mais relevância.

Na expectativa de que os contribuintes cumpram com as obrigações tributárias, especialmente quanto ao recolhimento do tributo, é importante destacar que a manutenção de qualquer Estado e das suas políticas depende da arrecadação de tributos, permitindo que o Estado se empenhe na busca dos seus objetivos fundamentais, conforme destaca Herrison Leite (2023, p. 49). Vejamos:

Quando o Estado atua na busca dos seus objetivos fundamentais, expressos no art. 3º da Constituição Federal, ele nada mais faz do que atender as necessidades públicas através do exercício de uma atividade que lhe é substantiva e essencial.

Com isso, sendo a principal fonte de riqueza aquela gerada pela atividade empresarial, isso exigirá do Estado grande emprego de esforço na fiscalização com foco principal na atividade econômica das pessoas jurídicas, evitando assim maior evasão dessa receita. Por isso, prevê o CTN, em seu art. 194, o alcance da fiscalização para mitigar os impactos negativos da arrecadação tributária.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Eduardo Sabbag (2021, p. 1165), complementa,

A fiscalização se materializa em atos de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, quer sejam principais, quer sejam acessórias. São atos decorrentes da faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas físicas, quanto à instituição de tributos. Assim, o procedimento fiscalizatório traduz-se em um poder-dever cometidos às entidades impositoras.

Nesse sentido, na busca de maior arrecadação pelo Estado (sujeito ativo na relação hierárquica), o sujeito passivo buscará alternativas para ter menor encargo em razão desse exercício do poder de império, e nessa busca, poderá deixar de observar e cumprir a integralidade dessas obrigações, e como consequência, sofrer elevadas, e por vezes, irreversíveis penalidades.

Roberta de Amorim Dutra e Leonardo Rodrigues Garbin (2020, p. 187), ao tratar sobre a disparidade de poder, comparando-se a relação estado e contribuinte, ensina-nos que:

Se nas relações obrigacionais de natureza civil ou comercial, surgidas pela vontade dos particulares, ambos se encontram no mesmo plano de igualdade perante a lei, no campo jurídico tributário a situação se mostra distinta.

Nesse caso, o vínculo jurídico e a relação entre contribuintes e as Administrações Tributárias, apesar de derivar da lei, é marcada pela desigualdade - uma vez que o ente estatal sempre estará em uma posição de superioridade de forças. Tal fato assegura ao Estado uma série de prerrogativas impostas em face do particular, para o atendimento do interesse público.

Não apenas em razão da relação de desigualdade na relação jurídica entre contribuintes e as Administrações Públicas, mas, ante a complexidade do sistema tributário brasileiro, muitas pessoas físicas e jurídicas encontram enorme dificuldade em atender as diversas obrigações tributárias, que vão desde um simples pagamento (recolhimento) de um tributo até o cumprimento de uma obrigação de natureza acessória, podendo ser de exigência Federal, Estadual

ou Distrital e Municipal. Ao dispor a respeito da complexidade do sistema, Paulo de Barros Carvalho (2013, p.583) ensina que:

Num segundo momento, depara-se o estudioso com uma realidade juridicamente complexa. Analisando no contexto de uma visão sistemática, onde as unidades normativas se entreligam formando uma estrutura sintática; onde há, inequivocamente, um referente semântico consubstanciado pela região material das condutas, ponto de confluência das iniciativas reguladoras do comportamento intersubjetivo; e onde se verificam as inesgotáveis manifestações dos fatores pragmáticos. Tudo isso, repito, traz ao estudo do fenômeno jurídico complexidades imensas.

Em razão de toda essa complexidade normativa, não é raro a ocorrência do descumprimento das diversas disposições legais que circundam o direito tributário brasileiro pelos sujeitos passivos dessa relação tributária, fato que, uma vez ocorrido, ensejará a imputação das consequências jurídicas da sua inobservância, que vai desde a aplicação uma sanção (multa pecuniária) até, em casos mais graves, uma condenação na esfera criminal, sem mencionar que, o pagamento da eventual sanção não desencumbrará o contribuinte do pagamento do crédito decorrente da apuração do tributo, como ensina Barros (2013, p. 600):

Começa o art. 157 por prescrever que a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário. A multa infligida para punir o descumprimento da prestação não substitui o crédito tributário. Deverá o infrator recolher a quantia equivalente à penalidade pecuniária e, além disso, cumprir a prestação do tributo.

Elaborar um controle contendo a relação das obrigações e os respectivos prazos para o seu cumprimento pode ser uma importante medida nessa gestão obrigacional, o que pode permitir a redução de erros e eventuais riscos para o sujeito que deve atendê-las. É nesse contexto que surge a expressão “compliance”, palavra oriunda do verbo em inglês “to comply”, que em tradução livre significa, respeitar, cumprir, atender conjunto de regras, ou em outras palavras, significa “estar em conformidade”.

Gabriela Cabral Pires assevera, porém, que “a prática do compliance não se limita ao cumprimento das leis - mesmo porque ele sempre foi imperativo - mas vai além” (PIRES, 2023, p.81). Nesse mesmo sentido, Renato Opice Blum e Danielle Campos Lima Serafino (2020, p. 76), concordam, que,

[...] compliance não é apenas estar em conformidade com o cumprimento da legislação tributária nacional ou internacional, mas sim, estabelecer um programa de integridade, buscando obter melhoria contínua nas operações fiscais, por meio de monitoramento, treinamentos e auditorias, oferecendo prevenção de demandas judiciais ou administrativas, [...]

Na seara do Direito Tributário, temos a expressão “compliance tributário” que significa adotar práticas que buscam mitigar riscos e garantir a efetividade no cumprimento das diversas obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias.

Nessa perspectiva, muitas pessoas físicas e jurídicas buscam implantar uma política de compliance, que consiste no uso de ferramentas de controle fiscal, e que visam o adequado cumprimento das obrigações tributárias, evitando com isso as indesejáveis autuações e onerosas penalidades.

Desse modo, o compliance tributário vem sendo introduzido com mais frequência no âmbito empresarial brasileiro, buscando ajustar-se às exigências do fisco (sujeito ativo), objetivando destarte, além da conformidade fiscal um mecanismo de prevenção eficiente, visando obter maior segurança jurídica para o desenvolvimento dos seus negócios.

ASPECTOS LEGAIS E NORMATIVOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

A partir dos obstáculos e dificuldades enfrentadas pelos contribuintes na esfera tributária, foi instituído através da Lei Complementar 199, de 1º de agosto de 2023, o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias.

De acordo com o divulgado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, foi descrito que o objetivo da referida Lei “é diminuir entraves burocráticos relativos ao recolhimento de tributos pelo setor produtivo

e pelos contribuintes de modo geral.” (BRASIL, 2023). Ainda, segundo nota do Ministério do Desenvolvimento, “as mudanças impactam, por exemplo, os gastos com contadores e advogados tributaristas” (BRASIL, 2023).

A medida de enfrentamento à burocracia tributária, promovida pela Lei Complementar 199/2023, ganha elevada importância quando se analisa o tempo que é despendido para o recolhimento de tributos no Brasil.

Conforme revela o relatório Doing Business Subnacional Brasil 2021, publicado pelo Banco Mundial, em 15 de junho de 2021 (WORLD BANK GROUP, 2021, p. 93). Em análise comparativa do ambiente de negócios nos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal, “as empresas despendem entre 1.483 e 1.501 horas por ano para preparar, declarar e pagar tributos, mais do que em qualquer outro país.” (WORLD BANK GROUP, 2021, p. 93)

Como se não bastasse, o relatório expedido pelo Banco Mundial ainda indica que, no Brasil, as empresas também enfrentam dificuldades ao lidar com processos que ocorrem após o recolhimento dos tributos. Os processos pós-declaração (postfiling) são padronizados e aplicados de forma unificada em todo o país.” (WORLD BANK GROUP, 2021, p. 93).

Para compreender a extensão, o volume e complexidade das obrigações tributárias, principalmente as de natureza acessória, é preciso saber que elas habitualmente decorrerão, ora, da natureza jurídica da empresa, ora do regime de tributação em que estão enquadradas, conforme previsto na legislação brasileira. Por isso a importância em distinguir a “obrigação tributária principal” da “obrigação tributária acessória”.

A obrigação tributária principal pode ser compreendida como aquela que nasce de um determinado fato gerador, surgindo dele a obrigação de pagar o tributo. No § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), temos a definição legal do que deve ser entendido como obrigação tributária principal.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação principal, porém, não é considerada uma “obrigação” apenas pelo seu surgimento a partir da ocorrência do fato gerador, mas se aperfeiçoa através do comando implícito que exige o pagamento do tributo. Ou seja, espera-se que o contribuinte ou o responsável tributário assumam o compromisso do seu pagamento, sob pena de incorrer em sanção.

O CTN, ainda estabelece, que:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para Roque Antônio Carrazza (2010, p.183) a obrigação tributária principal nasce do comando legal, e deve conter os elementos necessários à sua identificação. Ao interpretar a disposição do art. 114, do CTN, assim esboça:

O dispositivo expressa a ideia de que o fato que faz nascer a obrigação tributária principal é aquele minudentemente descrito em lei, ou seja, que contém todos os elementos que permitirão sua identificação, quando ocorrer no mundo real.

Noutro lado, temos a obrigação tributária acessória, também estabelecida legalmente pelo CTN, conforme disposto no § 1º do art. 113.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

À luz da doutrina e sob os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, enquanto a obrigação principal consiste na ideia de “dar”, a acessória se traduz em “fazer” ou “não fazer”. (2023, p. 526). Já Paulo de Barros Carvalho corroborando com Schoueri, qualifica a obrigação acessória como “dever instrumental”, definindo-a nos seguintes termos:

representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo (2018, p. 519).

A obrigação tributária, elemento chave do presente trabalho, pode ser presenciada no cotidiano das empresas em geral, bem como das pessoas físicas, quando no momento da **(i)** Emissão da nota fiscal de venda de mercadoria ou serviço; **(ii)** Emissão das guias de recolhimento dos tributos; **(iii)** Escrituração e manutenção dos livros fiscais; **(iv)** Elaboração e envio das declarações fiscais eletrônicas; **(v)** Elaboração dos Demonstrativos e Relatórios Contábeis; **(vi)** Elaboração de Folha de pagamentos e salários; **(vii)** Elaboração e envio das declarações relacionadas a folha de pagamentos e as suas retenções; **(viii)** Pagamento do Tributo, entre outras.

As obrigações tributárias, sejam, “principais” ou “acessórias”, exigirão daqueles que as cumprem redobrada atenção ao cumprimento regular, tempestivo e completo, assumindo verdadeiro compromisso com a integridade do plano de compliance tributário. Todavia, aqui caberá estrita atenção, já que as obrigações poderão variar conforme o regime tributário adotado pelo contribuinte, máxime, em relação às pessoas jurídicas.

Pensando em planejamento tributário como ferramenta do “compliance tributário”, e visando o efetivo cumprimento dos deveres legais definidos pelo fisco, é necessário, de antemão, conhecer as espécies tributárias e a quantidade de tributos em que o contribuinte estará sujeito. A luz do CTN, os tributos são, os impostos, as taxas e contribuições de melhoria.

Ao elencar 3 (três) espécies de tributos, a lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, apresenta a definição e a natureza de cada um dos tributos.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

[...]

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

[...]

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Além dos tributos codificados na lei 5.172/96 (CTN), a Constituição Federal Brasileira ainda estabelece outras duas espécies tributárias, sendo: (i) os empréstimos compulsórios; e as (ii) contribuições sociais interventivas econômicas e contribuições profissionais, definidos nos artigos 148 e 149 da CRFB/88, respectivamente. Vejamos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III,

e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Aqui, porém, vale uma ressalva, embora o CTN apresente apenas 3 (três) espécies tributárias, e a CRFB/88 apresenta 5 (cinco) espécies, esses tributos compreendem outras subespécies tributárias, que em média chega a 93 tributos, conforme levantamento do Portal Tributário (2023). É nesse cenário que o compliance tributário ganha a sua importância.

Por fim, conhecendo as particularidades e peculiaridades do Sistema Tributário Nacional, assim como as espécies e subespécies tributárias, o conjunto das obrigações tributárias acessórias, é possível atingir dentro de um “planejamento tributário” organizado e estruturado, plena conformidade com a legislação e com padrões de governança adequados, que são próprios do compliance, mais especificamente, do compliance tributário.

3 IMPLEMENTAÇÃO DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS

No Brasil, em dezembro de 2020, foi implementado pelo Governo brasileiro, por meio da Receita Federal do Brasil, o programa brasileiro de Conformidade Cooperativa Fiscal, denominado CONFIA (Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal).

De acordo com o Manual do programa, “o Confia é um programa de conformidade tributária de adesão voluntária que visa fomentar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras por meio da construção de relacionamento cooperativo”.

O programa visa romper um paradigma que consiste em mudar a visão que os contribuintes têm do fisco. Quebrando a ideia da penalidade, da sanção, mas trazendo uma proposta da cooperação fiscal, cujo propósito é aplicar o conceito de gerenciamento de riscos e analisar o comportamento, o histórico de conformidade e a estrutura de controle fiscal dos contribuintes, permitindo com

isso, que a Administração Tributária possa se relacionar da maneira mais eficaz e eficiente com cada um.

Conforme destaca Gabriela Cabral Pires (2023, p.109),

[..] embora o projeto esteja em fase embrionária, seu objetivo seja promover a mudança de paradigma no relacionamento entre as partes, de forma que o contribuinte deixe de ser taxado como sonegador e a Administração abandone a máscara de punitiva em sua essência, tudo em prol da segurança jurídica.

A partir da adesão ao programa, os contribuintes devem observar os princípios que são próprios do programa, como: “(i) a voluntariedade de ingresso e de saída do programa; (ii) a boa-fé e a construção de uma relação de confiança mútua; (iii) o diálogo e a cooperação; (iv) a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica; (v) a busca da conformidade tributária; (vi) a prevenção de litígios e de imposição de penalidades; e (vii) a proporcionalidade e a imparcialidade”.

Ainda de acordo com o manual do programa Confia, “os programas de conformidade cooperativa representam uma nova estratégia para o tratamento de riscos de conformidade tributária, direcionada especialmente para grandes empresas”. Destaca ainda, que essa abordagem já vem sendo adotada pelos países membros da OCDE, sendo recomendada a sua aplicação desde o ano de 2013.

Nesse sentido, Luciana Ibiapina Lira Aguiar (2020, p.277), aponta para o compliance no contexto da governança corporativa, relacionando a conduta como um fator relevante para o desenvolvimento sustentável.

Saindo da visão corporativa e adentrando no campo da organização das nações, a governança corporativa passou a ser compreendida como um fator relevante para o desenvolvimento sustentável. A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) explica a sua importância para o desenvolvimento das nações, defendendo se esse um componente essencial na melhoria da eficiência e do crescimento econômico, bem como no reforço da confiança do investidor.

Nota-se, portanto, que o Brasil vem seguindo as tendências de adoção de conformidade tributária das principais nações do mundo. Contudo, vale destacar

que o programa ainda está limitado à adesão dos grandes contribuintes, ao passo que a grande massa de contribuintes de menor escala econômica permanecem à margem dos programas de incentivos de conformidade tributária.

Nesse contexto, Gustavo Padilha Addor (2019, p.70), expõe os desafios que os menores contribuintes encontram no âmbito empresarial. Destacando, que, além da boa governança, a adoção do compliance no contexto dos pequenos negócios, apesar de importante, torna-se verdadeiro desafio.

Ter um negócio próprio exige muito mais do que uma ideia e forma de implementação, exige uma análise de diversos aspectos, tanto jurídicos quanto comerciais, bem como uma avaliação de riscos que deve ser minuciosa e detalhista.

[...]

E, dentro destes aspectos, estão tanto a governança corporativa quanto o compliance, duas figuras extremamente relevantes e que são corriqueiramente deixadas em segundo plano por serem consideradas muitas vezes como excesso de burocracia, trava de negócios e/ou uma figura desnecessária e impeditiva para o crescimento da empresa.

Um fator importante para a implementação do compliance tributário no ambiente das empresas tem a ver com a governança corporativa. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, apresenta uma definição do que é a governança corporativa, vejamos:

Governança corporativa é um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral. Esse sistema baliza a atuação dos agentes de governança e demais indivíduos de uma organização na busca pelo equilíbrio entre os interesses de todas as partes, contribuindo positivamente para a sociedade e para o meio ambiente.

Nota-se, portanto, que o compliance relaciona-se com a governança corporativa, e o contribuinte, visando atender a completude das obrigações percebe a sua importância de sua implementação no contexto empresarial. Gustavo Padilha Addor (2019, p.73), ao discorrer sobre a governança corporativa, diz:

[...] falar de governança corporativa é falar em regimentos, diretrizes e normas que devem ser seguidas dentro de uma empresa, de modo a gerir as relações dentro de sua estrutura.

Para Fabio da Silva e Almeida (2018, p. 7), a governança corporativa e o compliance que outrora eram tidas apenas como abstrações, agora passam a compor o cotidiano das empresas.

Nesse momento, a governança corporativa e o compliance estão deixando o mundo abstrato das palavras e termos distantes para ser realidade no mundo corporativo.

Para além disso, somada à importância da adoção da Governança Corporativa e do Compliance dentro das empresas, não se pode dispensar, também, a adoção de outros programas que certamente contribuirão para a efetivação do compliance tributário.

Um grande exemplo vem da Receita Federal do Brasil, que por meio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil realiza diversas ações de conformidade por meio da Malha Fiscal Digital (MFD) junto aos contribuintes pessoas jurídicas e físicas (para situações além da Malha Fina).

As ações da Receita Federal do Brasil, ocorrem mediante análise de dados de declarações e cruzamento de informações prestadas pela própria pessoa jurídica e física e por terceiros, e tem por objetivo a regularização espontânea das divergências identificadas. Visando a sua conformidade, o contribuinte, mesmo tendo falhado no processo interno de identificação e erro, poderá lançar mão das análises realizadas pela Receita Federal, para manter íntegro o seu programa de conformidade.

O Relatório Anual de Fiscalização 2023-2024, divulgado pelo Ministério da Fazenda, através da Receita Federal do Brasil, destaca:

[...] as ações de assistência buscam oportunizar a autorregularização dos contribuintes em relação às pendências fiscais identificadas antes da autuação e cobrança de multas de ofício.

Apesar das iniciativas do governo, veja, que, além do excessivo encargo tributário, o contribuinte ainda permanecerá sujeito à atividade fiscalizatória do Estado. Ou seja, como se não bastasse o tempo e os recursos despendidos para o cumprimento dos deveres instrumentais, o contribuinte poderá ser submetido a eventuais imposições sancionatórias, em caso de descumprimento ou cumprimento inadequado das referidas obrigações tributárias.

Para Ribeiro (2012, p. 281), na atividade fiscalizatória,

“[...] estabelece-se uma relação entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, que tem o dever de suportar a fiscalização, em prol do interesse público.” Ribeiro, porém, destaca que “[...] tal limitação, contudo, é relativa, pois se devem resguardar os direitos e garantias individuais.”

Sob outro prisma, as empresas, ora contribuintes, a partir do atendimento regular das suas obrigações enquanto sujeitos passivos, detentoras de direitos e deveres, assumem significativo papel, onde se destaca a importância da sua função social no contexto da arrecadação tributária, já que cabia ao Estado ações de caráter social e ambiental. Assim cita Marcelo Zenkner (ZENKNER. 2023, p. 68):

“[...] cabendo às empresas apenas serem lucrativas para que possam, assim, recolher os impostos devidos e multiplicar os empregos em favor da sociedade.”

Nota-se, que a atuação diária dos contribuintes, em especial das empresas, convive com ações combinadas de controle e organização tributária, e ao mesmo tempo, àquelas que refletem no contexto social em que estão inseridas, notadamente percebidas pelo pagamento de tributos, geração de emprego e de renda.

Ou seja, para além dos desafios cotidianos que envolvem o cumprimento de todas as suas obrigações tributárias, as empresas ainda precisam desenvolver-

se, visando a contínua geração de trabalho e riqueza, voltando-se também para a sua função social.

Isto posto, e, analisados os principais obstáculos e desafios, e ainda, sob o encaixe das principais obrigações tributárias que devem ser assumidas pelo contribuinte brasileiro, conforme o seu regime de tributação, surge oportuna, a necessidade indicar mais detidamente acerca do “compliance tributário”.

Nas palavras de Fabio da Silva e Almeida (2018, p. 10),

[...] o compliance é o conjunto de mecanismos e procedimentos voltados à proteção da integridade e da ética da empresa, com o incentivo institucional à denúncia de irregularidades para a apuração e punição.

É imperioso destacar que o compliance tributário é uma subespécie do compliance que, como já definido em linhas pretéritas, decorre do verbo em inglês “to comply”, que quer dizer, agir em conformidade. Para Bertocelli (2018, p. 39), porém,

[...] o sentido da expressão compliance não pode ser resumido apenas ao seu significado literal. Em outras palavras, o compliance está além do mero cumprimento de regras formais. Seu alcance é muito mais amplo e deve ser compreendido de maneira sistêmica, como um instrumento de mitigação de riscos, preservação dos valores éticos e de sustentabilidade corporativa, preservando a continuidade do negócio e o interesse dos stakeholders.

Na mesma direção, Corrêa assevera, “[...] compliance deve ser compreendido como algo distinto do simples cumprimento das normas jurídicas. Em especial porque se compreende que o termo compliance, em sentido amplo, vai além do simples cumprimento das normas [...]”. (2021, p. 220). No âmbito do direito tributário, o compliance é a “técnica” utilizada para garantir que todo esse processo seja feito dentro da legalidade e moralidade, evitando a aplicação de penalidades pelo fisco” (LEAL, 2018, p. 24).

Deste modo, à vista das expectativas do contribuinte apontadas para o cumprimento integral e tempestivo das obrigações que o cerca, visando

sobretudo recolher efetivamente o que é devido, e não mais que isso, deve-se pensar no compliance tributário no âmbito de um planejamento estruturado de recolhimento dos tributos e atendimento às obrigações acessórias. Por isso, ao analisar de que forma o compliance tributário pode contribuir para o efetivo cumprimento das obrigações tributárias, deve-se atentar à necessidade de elaboração de um “Planejamento Tributário”.

3.1 DESAFIOS E LIMITAÇÕES DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

No Brasil, desde 1988, foram editadas mais de 7,8 milhões de normas, que regem a vida dos cidadãos brasileiros, o que representa, em média, 860 novas normas por dia útil. Esse dado foi levantado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, divulgado em setembro de 2024, quando a CRFB/88 estava próxima de completar os seus 36 anos. (AMARAL. Et.al, 2024).

A partir dos dados apresentados, percebe-se que o sistema tributário brasileiro não é somente denso, mas complexo. E é nesse ambiente que cidadãos e empresas precisam concentrar atenção para cumprirem seus deveres com o fisco, sob pena pagarem, além da elevada carga, ainda sofrerem eventuais sanções administrativas decorrentes do descumprimento ou do cumprimento intempestivo dessas obrigações.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2021, p.47),

[...] as “sanções administrativas”, concebidas para reforçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas primárias, estabelecendo multas e outras penalidades. Podem ter, como de fato muitas têm, finalidade punitiva, agravando o valor cobrado a título de tributo.

Vale destacar, que não se trata exclusivamente de excesso de normas tributárias, mas de alto volume de tributos e de outras obrigações tributárias, que somadas à burocracia, provoca grande desestímulo a investimentos e a inovação no país, o que não raro, inviabilizam muitos empreendimentos, e, ao não adotarem medidas de conformidade tributária, acabam tendo vida curta,

deixando, muitas vezes, considerável passivo tributário, o que prejudica não apenas o particular, mas toda a coletividade.

Sobre esse posicionamento, Fabio da Silva e Almeida (2018, p. 7), expõe, que:

Diversos estudos e pesquisas têm sido realizados no sentido de avaliar como a conformidade tributária, mecanismo de controle e fiscalização tem interferido no desempenho das companhias. Há, ainda, estudos na linha de custo de conformidade, legalidade dos atos das empresas e principalmente conduta tributária das empresas e os motivadores de formalidades das companhias.

Por outro lado, o sistema tributário brasileiro impõe ao sujeito passivo grande parte da responsabilidade para realização das atividades no alcance da arrecadação e fiscalização tributária, imputando-lhe sobrecarga de trabalho e transferindo-lhe o ônus do dever Estatal, cuja “atividade administrativa é plenamente vinculada”, visando a efetivação das receitas tributárias, porém, não admitindo erros ou omissões do sujeito passivo, sob pena de também pagar pecuniariamente por eles.

Estudo realizado pelo Banco Mundial em 2019², a partir de dados do ano calendário de 2018, dava conta de que o Brasil ocupava o 184º no quesito burocracia tributária, revelando ainda que o tempo consumindo por ano para pagar tributos era de 1.501 horas.

É por tudo isso que o compliance tributário ganha maior relevância, principalmente em virtude da realidade brasileira, que ao longo dos anos parece ter criado um pantanoso ambiente tributário, de extrema complexidade e de aviltante carga tributária.

Desse modo, ensina-nos Gabriela Cabral Pires (2023, p. 120/121), que,

O programa de compliance age, nesse cenário, como medida redutora dos custos de transação tributários, já que tem o condão, sob a ótica interna da gestão empresarial, de reduzir as incertezas relacionadas à

² Pagamento de Impostos. 2018. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 24/mai/2025

vastidão de dispositivos legais e às mais diversas interpretações das normas tributárias.

Completa ainda, apontado para o risco tributário no Brasil, reiterando acerca da importância da adoção de um programa de compliance tributário como mecanismo de neutralidade de riscos empresariais.

O risco tributário no Brasil advém de uma legislação extremamente complexa, das mais diversas interpretações dessas normas (inclusive pelo próprio Poder Público) e do equivocado entendimento de que existem modelos “pré-fabricados” de estruturação empresarial. O programa de *compliance* representa um mecanismo de neutralização dos riscos empresariais, em especial por ser capaz de construir um instrumento eficiente para detectar os desvios e promover as correções preventivas, mostrando-se imprescindível à saúde financeira da empresa e à insegurança de atuação das empresas.

A vista disso, é que a pesquisa busca apresentar as características do compliance tributário, analisando como a sua adoção pode contribuir no âmbito da governança fiscal das empresas e possibilitar maior eficiência na arrecadação das receitas tributárias por parte do Estado.

3.2 BENEFÍCIOS E IMPACTOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Finaliza-se o presente trabalho apresentando os principais pontos de intersecção entre o *compliance* tributário e o desenvolvimento da atividade empresarial.

Entende-se que, a organização empresarial e a conformidade formam um dos pilares fundamentais para o desenvolvimento e perenidade de uma empresa. Antes de adentrar à seara tributária propriamente, a falta de *compliance* empresarial, ou “Não-compliance”, conforme ensina Marcos Nóbrega e Leonardo Barros C. de Araújo, em Custos do Não Compliance, pode acarretar diretamente na atividade empresarial. Veja-se que, segundo os autores, a prática é indispensável nos dias atuais:

O histórico de escândalos envolvendo a prática de ilícitos no meio corporativo acelerou a ascensão da importância do *compliance* nas últimas décadas. Percebeu-se que não basta uma excelente gestão: é preciso inspirar confiança no ambiente de negócios. Credibilidade é palavra-chave, e, apesar da ponderação de riscos inerentes à atividade

investidora, a organização que não valoriza a ética pode se tornar menos atrativa aos investidores.

Dita-se fundamental, assim, para o bom desenvolvimento de qualquer negócio, a mencionada “valorização da ética”. Tratando-se, exemplificativamente, de sociedades anônimas de capital aberto, isto é, aquelas empresas que negociam suas ações na bolsa de valores, a exigência é ainda maior, podendo-se citar o recente problema em que a Lojas Americanas S.A passou, a qual possuía, no ano de 2024, ações avaliadas em aproximadamente em R\$ 76,00 (setenta e seis reais), e hoje possui suas ações listadas por apenas R\$ 5,00 (cinco reais), conforme extraído pelo resultado de buscas Brasil, Bolsa, Balcão (B3, 2025).

Adentrando-se propriamente no *compliance* em âmbito tributário, afirma-se que um dos principais benefícios é a redução de riscos e custos associados à inadimplência fiscal. Uma estruturação robusta, bem equipada, compreendida por auditorias periódicas e sistemas de monitoramento, facilitará e permitirá a identificação de eventuais erros, evitando-se autuações.

Ao tratar sobre essas políticas de implementação do *compliance* em âmbito empresarial, Cristina Amélia Fontes Langoni (2018, p. 47), ensina que:

[...] o trabalho de auditoria interna deve ser conduzido de forma a conhecer e avaliar o ambiente interno da empresa, pois este influencia o modo pela qual as estratégias e os objetivos são estabelecidos, avaliados e geridos, o que conseqüentemente influencia o desenho e o funcionamento das atividades de controle, dos sistemas de informação e de comunicação [...] Podemos inferir, então, que os principais objetivos da implantação de um sistema de controle interno são: promover a fidedignidade na produção das informações, fornecer informações tempestivas e de fácil acesso.

O excerto trazido se relaciona perfeitamente com a ideia de conformidade às normas tributárias e à tempestividade de apresentação de informações impostas pelos diferentes órgãos estatais, as quais, rememora-se, são denominadas obrigações instrumentais, principal motivo conseqüências negativas às empresas, conforme apresentado por Dora Almeida, Michell Przepiorka e Jeferson Teodorovicz, em O Custo Adicional do *Compliance* Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias:

Importa lembrar que não conformar com as obrigações acessórias acarreta inúmeras consequências negativas aos contribuintes, entre as quais: (i) confissão inadequada de dívida tributária, que pode ser diretamente inscrita em dívida ativa, segundo a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, bem como a perda da espontaneidade para fins de art. 138 do CTN; (ii) notificações eletrônicas ou cobrança automática de tributos em função da inconsistência de informações; (iii) aplicação de multas pelo atraso no envio ou pela inexatidão do preenchimento das obrigações; (iv) atribuição de responsabilidade tributária; e (v) não homologação de pedidos de compensação, entre outras.

Percebe-se, portanto, que o *Compliance* tributário não se limita à uma questão de cumprimento de obrigações legalmente impostas, mas se configura como um pilar fundamental à boa forma/manutenção das atividades empresariais. Ao aliar a estruturação empresarial à conformidade tributária, além evitar e mitigar os possíveis efeitos apresentados por Dora Almeida, Michell Przepiorca e Jeferson Teodorovicz, o contribuinte se conformará a um ambiente mais economicamente previsível, essencial à prevenção de riscos de todas as áreas (trabalhista, cível) no setor privado.

O cumprimento das obrigações tributárias não se limita à prevenção de eventual sanção. Existe, na legislação que trata sobre a contribuição PIS/PASEP (Lei 10.637/2022) artigo que prevê o denominado “bônus de adimplência fiscal” outorgado às pessoas jurídicas enquadradas no lucro real ou presumido que, nos últimos cinco anos, mantiveram-se em conformidade com suas obrigações principais e acessórias. Colaciona-se:

Art. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

A legislação prevê a aplicação de um bônus de 1% da base (valor) utilizado para cálculo da Contribuição Sobre o Lucro Líquido, além da possibilidade de utilização da parcela no trimestre seguinte.

Entende-se que o *compliance* tributário não se limitar a uma postura ativa do contribuinte, programando-se ao cumprimento de eventuais obrigações, mas assume um papel estratégico na manutenção e saúde da empresa, a citar,

exemplificativamente, o bônus concedido pela Lei 10.637/2002, oportunizando aos contribuintes que sempre estiverem em conformidade a dedução do valor de 1% (um por cento) da base de cálculo da Contribuição Sobre o Lucro Líquido.

Conclui-se, assim, que os benefícios do *compliance* tributário vão além do âmbito obrigacional (cumprimento de obrigações estatais), considerando-se que a função assumida pela política corporacional está umbilicalmente vinculada à manutenção e saúde da própria empresa. Ao assegurar a gestão corporativa através da conformação às normas tributárias, além de prevenir sanções, o contribuinte também poderá receber incentivos, assim como o mencionado acima, tornando-se, além de uma empresa saudável, economicamente à frente das demais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro, alicerçado no Código Tributário Nacional, destaca-se pela sua complexidade e pela intrincada rede de obrigações principais e acessórias que o compõem. Essas obrigações, embora essenciais para a arrecadação estatal e a fiscalização das atividades econômicas, representam um desafio significativo para os contribuintes, especialmente em razão da burocracia excessiva, da mutabilidade legislativa e da falta de clareza em diversos dispositivos normativos. Essa realidade não apenas onera as empresas com custos elevados de conformidade, mas também amplia os riscos de autuações e litígios, comprometendo a segurança jurídica e a eficiência do sistema como um todo.

Nesse contexto, o *compliance* tributário surge como um instrumento indispensável, transcendendo o mero cumprimento formal de obrigações para incorporar uma cultura de gestão fiscal proativa, mitigação de riscos e governança corporativa. Programas como o CONFIA, da Receita Federal do Brasil, e iniciativas legislativas como o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (Lei Complementar nº 199/2023) demonstram um esforço para reduzir a burocracia e fomentar uma relação mais cooperativa entre fisco e contribuintes. No entanto, apesar desses avanços, a alta carga

normativa e a dispersão de obrigações continuam a exigir das empresas um investimento considerável em estrutura e expertise para evitar passivos tributários.

A análise das obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias, revela que a eficácia do sistema depende não apenas da atuação estatal, mas também da adoção de práticas de compliance que garantam o cumprimento tempestivo e preciso das exigências legais. A obrigação principal, centrada no pagamento do tributo, e as obrigações acessórias, voltadas para o dever instrumental de fornecer informações ao fisco, são igualmente críticas para a manutenção do equilíbrio entre a arrecadação e a justiça fiscal. A moral tributária ("tax morale"), por sua vez, ganha relevância como fator indutor da conformidade espontânea, desde que apoiada por um ambiente de transparência e reciprocidade entre os entes públicos e privados.

A implementação de um compliance tributário robusto exige, portanto, não apenas o conhecimento detalhado das obrigações aplicáveis a cada regime tributário, mas também a integração de ferramentas de controle, auditoria e planejamento fiscal. Empresas que adotam essas práticas não apenas reduzem custos e riscos, mas também contribuem para um sistema mais previsível e eficiente, beneficiando tanto o setor privado quanto o Estado. Em um cenário marcado por constantes mudanças legislativas e pela pressão por maior arrecadação, o compliance deixa de ser uma opção e torna-se uma necessidade estratégica para a sustentabilidade dos negócios e a saúde financeira do erário.

Por fim, é fundamental reconhecer que a simplificação tributária e a racionalização de obrigações acessórias são passos importantes, porém insuficientes sem uma mudança cultural que valorize a ética fiscal e a cooperação entre os agentes econômicos e o fisco.

O direito tributário, em sua essência, deve equilibrar a necessidade de arrecadação com a garantia de um ambiente empresarial justo e competitivo, e o compliance tributário representa justamente a ponte entre esses objetivos,

promovendo não apenas a conformidade, mas também a integridade e a eficácia do sistema como um todo.

Assim, a adoção de boas práticas de gestão fiscal não é apenas uma resposta às exigências legais, mas um caminho indispensável para a construção de um sistema tributário mais transparente, equilibrado e propício ao desenvolvimento econômico e social.

REFERÊNCIAS

ADDOR, Gustavo Padilha. **Grandes Temas do Direito Brasileiro: Compliance: A Governança Corporativa e Compliance e sua Importância na Evolução das Startups.** São Paulo: Almedina, 2019.

ALMEIDA, Dora; PRZEPIORKA, Michell; TEODOROVICZ, Jeferson. **O Custo Adicional do Compliance Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias.** Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 477-501. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre de 2022.

ALMEIDA, Fábio Da Silva E . **COMPLIANCE TRIBUTARIO. PRÁTICAS, RISCOS E ATUALIDADES: Compliance Tributário: Contexto, atualidades, riscos e aplicação nas empresas.** Santos: Realejo Edições, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. SÃO PAULO: MALHEIROS, 2003.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021.** Washington, DC: Banco Mundial, 2021.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Lei reduz tempo e custos de obrigações tributárias.** Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/agosto/lei-reduz-tempo-e-custos-de-obrigacoes-tributarias>. Acesso em: 13 abr. 2025

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16 abr. 2025

BRASIL [Código Tributário Nacional (1966)]. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 16 abr. 2025

BRASIL Lei 10.637/2022. **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). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 16 abr. 2025

BRASIL [Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (2023)] **Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20199%2C%20DE%201%C2%BA%20DE%20AGOSTO%20DE%202023&text=Institui%20o%20Estatuto%20Nacional%20de,Acess%C3%B3rias%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 16 abr. 2025

BRASIL, Receita Federal do. Relatório Anual de Fiscalização 2023-2024: Monitoramento dos maiores contribuintes. *Nome do Site*. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view. Acesso em: 06 mar. 2025.

CARVALHO, André Castro (coord.); BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho (coord.); ALVIM, Tiago Cripa (coord.); VENTURINI, Otávio (coord.). **Manual de COMPLIANCE**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo De Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. SÃO PAULO: NOESES, 2019.

CARVALHO, Paulo De Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária: A Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

GROUP, World Bank . Doing Business: Pagamento de impostos. <https://www.worldbank.org/ext/en/home>, 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 24 maio 2025.

MADRUGA, Edgar (coord.); SILVA, Fábio Almeida e (coord.); OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de (coord.). **COMPLIANCE TRIBUTÁRIO: Práticas, riscos e atualidade**. Santos, SP: Realejo Edições, 2018.

LEITE, Herrison. **Manual de Direito Financeiro**. 12. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2023.

MOREIRA, Nelson Camatta. **A ambivalência dos direitos fundamentais no Estado democrático de direito**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/1687/pdf>. Acesso em 10 abr. 2025.

OECD (2019), **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. Acesso em 11 abr. 2025.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **OS TRIBUTOS NO BRASIL**. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 25 fev. 2023.

RIBEIRO, M. M. **A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, [S. l.], n. 11, p. 279–300, 2012. DOI: 10.18759/rdgf.v0i11.172. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/172>. Acesso em: 15 mar. 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SILVA, Guilherme Augusto Pinto da. **PRIVACIDADE DA PESSOA HUMANA NO AMBIENTE DE TRABALHO: LIMITES E RESTRIÇÕES**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, V. 14, n. 2. Vitória: Faculdade de Direito de Vitória, FDV, P. 169-205, 2013.

TAVARES, Ramos André. **Ética Pública e o Direito**. Revista de Direito e Garantias Fundamentais Disponível em: <<https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/2540/692>>. Acesso em: 26 de abr. 2025.

TRIBUTAÇÃO, Instituto Brasileiro De Planejamento E . QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 36 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. *Nome do Site*. 2024. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/#:~:text=Ap%C3%B3s%2036%20anos%20de%20sua,novas%20normas%20por%20dia%20%C3%BAtil..> Acesso em: 18 mar. 2025.

TRINDADE, Karam André. **A fundamentalidade do controle político de constitucionalidade das leis no Brasil**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, v. 25, n. 2, p. 125-152, 2024. DOI: <https://doi.org/10.18759/rdgf.v25i2.2354>. Disponível em: <<https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/2354/696>>. Acesso em: 12 mar. 2025.

ZENKNER, Marcelo. **Função social da empresa e integridade corporativa: sistema regulatório e repercussões de sua inobservância do ponto de vista dos direitos e garantias constitucionais fundamentais**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, [S. l.], v. 24, n. 2, p. 67–96, 2023. DOI: 10.18759/rdgf.v24i2.2396. Disponível em: <<https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/2396>>. Acesso em: 28 fev. 2025.