

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI**

**NEWTON CESAR PILAU**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

#### **Apresentação**

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas<sup>0</sup>) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

**DA NECESSIDADE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS SE  
MODERNIZAREM TECNOLOGICAMENTE COMO FORMA DE SE  
AJUSTAREM AO “COMPLIANCE” E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR  
TRIBUTOS.**

**THE NEED OF MICRO AND SMALL BUSINESSES TO MODERNIZE  
TECHNOLOGICALLY AS A WAY TO ADJUST TO “COMPLIANCE” AND THE  
FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAXES.**

**Antonio de Padua Marinho Monte <sup>1</sup>  
Daury Cesar Fabríz**

**Resumo**

O cumprimento das normas do programa de compliance se torna cada vez mais necessário, sobretudo no âmbito tributário, onde a edição de leis e atos normativos, por todos os entes da Federação, se dá de forma dinâmica e constante. Diante dessa realidade e, paralelamente a ela, considerando os avanços tecnológicos experimentados nas últimas duas décadas, o presente estudo buscou perquirir acerca da necessidade de modernização tecnológica para que as micro e pequenas empresas consigam efetivar um programa de conformidade tributária como forma de prevenção a ilícitos fiscais, a teor, sobretudo, do dever fundamental de pagar tributos, notadamente da espécie impostos. A importância do tema se dá não apenas pela sua contemporaneidade, mas também pela transdisciplinariedade da abordagem, a qual oportuniza uma leitura atenta a um assunto tão esquecido pela doutrina constitucionalista. Para verificação da hipótese foram adotados o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica. Como resultado da pesquisa se tem a confirmação da hipótese, no sentido afirmativo da necessidade de as micro e pequenas empresas se modernizarem tecnologicamente, como forma de efetivar um programa de conformidade tributária com fundamento em uma postura ética atenta ao dever fundamental de pagar tributos, prevenindo ilícitos fiscais.

**Palavras-chave:** Dever fundamental, Micro e pequenas empresas, Conformidade tributária, Modernização tecnológica, Ilícitos fiscais

**Abstract/Resumen/Résumé**

Effective compliance with the rules of the “compliance” integrity program becomes increasingly necessary, especially in the tax sphere, in which the enactment of laws and normative acts of the most varied types, by all entities of the federation, takes place in a dynamic way. and constant. Faced with this reality and, in parallel with it, considering the technological advances experienced in the last two decades, the present study sought to investigate the need for technological modernization so that micro and small companies can give effect to a tax compliance program, as a way of prevention of tax illicit, the content,

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais. Mestre em Direito. Advogado e Professor Universitário.

above all, of the fundamental duty to pay taxes, notably taxes. The importance of the theme is given not only by its contemporaneity, but also by the transdisciplinary approach, which provides an opportunity for a more attentive reading of a subject so forgotten by the constitutionalist doctrine. To verify the hypothesis, the deductive method was adopted and the bibliographic research technique was used. As a result of the research, the hypothesis is confirmed, in the affirmative sense of the need for micro and small companies to modernize themselves technologically, as a way of giving effectiveness to a tax compliance program based on an ethical posture attentive to the fundamental duty of paying taxes. , thus preventing tax offenses.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Fundamental duty, Micro and small companies, Tax compliance, Technological modernization, Tax offenses

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa teve por objetivo demonstrar a necessidade de modernização tecnológica empresarial como forma das empresas ajustarem às normas do programa de integridade denominado *compliance*. Embora o programa em referência possa ser dirigido às mais diversas áreas de interesse da sociedade, o recorte temático a ser dado é o tributário, com vistas à prevenção de ilícitos fiscais e no âmbito das micro e pequenas empresas, considerando, sobretudo, o dever fundamental de pagar tributos, notadamente a espécie tributária impostos.

A relevância deste estudo se dá por uma gama de motivos. O primeiro deles é que, no mundo globalizado, os avanços tecnológicos e a alta velocidade com que as informações trafegam tornaram as relações sociais cada vez mais complexas, decorrendo desse cenário a necessidade de controles internos e externos mais rigorosos e eficazes sob o ponto de vista da ética, da legalidade e da moralidade.

Em decorrência disto, experimenta-se uma crescente necessidade de medidas, não apenas repressivas, mas também preventivas às fraudes, condutas abusivas e antiéticas, atos suspeitos ou até mesmo ilícitos, o que influenciou a edição de diversas normas legais e infralegais regulamentares.

No âmbito tributário, tais exigências se tornam ainda mais marcantes em função do dinamismo e da complexidade com que são editadas as mais variadas espécies de normas fiscais, por parte de todos os entes da federação – União, 26 Estados-Membros, Distrito Federal e 5.570 municípios brasileiros –. A inobservância dessas normas tributárias relacionadas ao dever fundamental de pagar tributos, a depender das circunstâncias, pode ser, além de um ilícito administrativo-tributário, tipificado penalmente.

Com vistas a prevenir ou até mesmo contingenciar esses riscos, surgiram os programas de *compliance*, de adequação ou conformidade, visando não apenas o cumprimento do ordenamento jurídico como um todo, mas também o respeito aos regulamentos internos, a um padrão de comportamento empresarial ético e moralmente aceito, inclusive, pela sociedade contemporânea que se tornou mais exigente e vigilante. Daí a importância não apenas jurídica, mas também socioeconômica, do presente estudo, eis que a adoção de um comportamento ético e respeitoso ao ordenamento jurídico é medida que se impõe no mundo contemporâneo. Indagou-se, assim, se a necessidade de modernização tecnológica existe no âmbito das micro e pequenas empresas, considerando os riscos de agir antiteticamente ou em desacordo com o ordenamento tributário e, dessa forma, cometer ilícitos fiscais, descumprindo o dever fundamental de recolher impostos.

Tem-se como objetivos: Apresentar o dever fundamental de pagar tributos, notadamente quanto à espécie tributária “impostos” e de assim contribuir para o financiamento dos gastos públicos; Analisar o programa de integridade *compliance* como fundamento de uma postura ética nas empresas de pequeno e médio porte; e Investigar se a modernização tecnológica das empresas de pequeno e médio porte se mostra necessária por trazer benefícios para um programa de integridade efetivo.

O trabalho está organizado de forma a tentar promover, primeiramente, a apresentação do dever fundamental de pagar tributos, notadamente quanto à espécie tributária “impostos”, e de assim contribuir para o financiamento dos gastos públicos. Em seguida, analisou o *compliance* como fundamento de uma postura ética nas empresas de pequeno e médio porte; bem como investigou se a modernização tecnológica nestas empresas se mostra necessária por trazer benefícios para um programa efetivo de integridade.

Desta forma, a fim de confirmação ou não a hipótese aventada, a presente pesquisa se desenvolveu a partir da análise do dever fundamental de recolher tributos (impostos), o qual vai além de uma simples obrigação legal, por estar alicerçado no dever de solidariedade para com o corpo social onde a pessoa, seja física ou jurídica, está inserida.

Em seguida, debruçou-se sobre o estudo do *compliance* no Brasil e a legislação que lhe é correlata, inclusive em plano internacional, mas, especificamente, no âmbito fiscal-tributário, com vistas a uma postura não apenas cumpridora da ordem jurídica estabelecida, mas também, na busca vigilante por um comportamento empresarial ético e moralmente aceito nas empresas. A fim de delimitar a abrangência da temática, adotou-se como recorte a ambiência das micro e pequenas empresas.

Por fim, no último tópico, a abordagem conclusiva acerca da necessidade (ou não) de modernização tecnológica, por parte das empresas de pequeno e médio porte, com vistas a dar efetividade ao programa de *compliance* que vise a prevenção de ilícitos fiscais.

O estudo, portanto, guarda estreita correlação com o grupo de pesquisa acadêmica *Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais*, vinculado ao PPGD da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, cuja linha de pesquisa versa sobre os direitos e garantias individuais em sua outra face: a dos deveres igualmente fundamentais.

Soma-se a isso ao fato de que o presente projeto tem aderência à linha de pesquisa do autor, que estuda as múltiplas relações jurídicas existentes entre o Fisco e as pessoas obrigadas ao pagamento de tributos de qualquer espécie, bem como as implicações pelo não cumprimento desse dever fundamental.

Para um enfrentamento minimamente satisfatório dessa temática, o referencial teórico de Ives Gandra da Silva Martins foi imprescindível, cotejado à luz do pensamento de outros autores que se debruçam sobre o estudo e pesquisa dos institutos *compliance* e do dever fundamental de pagar impostos.

O procedimento a ser utilizado foi o monográfico, por meio de metodologia de abordagem dedutiva, pois através de premissas gerais relativas ao dever fundamental de pagar tributos e ao programa de integridade *compliance*, em seu necessário aparato tecnológico, a pesquisa buscará sua influência na prevenção de ilícitos fiscais, chegando-se, assim, a uma conclusão particular.

O trabalho acadêmico foi desenvolvido por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, constituída, principalmente, de livros nacionais, teses, dissertações, artigos científicos em revistas especializadas e redes de informações, posto que, assim, permite-se uma análise acurada do tema. Esta pesquisa será precipuamente de natureza qualitativa, tendo em vista seu caráter teórico. Já no que concerne aos seus objetivos, será exploratória e descritiva, uma vez que tem o condão de descrever as características dos institutos e fenômenos por ela abrangidos.

## **2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E DE FINANCIAR O ESTADO FISCAL**

Dois conceitos devem ser apresentados e correlacionados para fins de compreensão do estudo aqui proposto: o conceito de dever fundamental e o de Estado Fiscal. Passa-se ao primeiro deles. O conceito de “dever fundamental” a ser considerado neste estudo foi, artesanalmente, produzido e trabalhado no âmbito do Grupo de Pesquisa *Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais*, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória (FDV), como sendo:

Uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àqueles submetidos a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais (GONÇALVES; FABRIZ, 2013, p. 92).

Nabais (1998, p. 115) segrega os deveres fundamentais, do ponto de vista de seus titulares como sendo:

- 1) deveres que vinculam os cidadãos nas suas relações directas com o estado, como são os deveres de carácter cívico-político ou os deveres clássicos;
- 2) deveres que obrigam os indivíduos principalmente nas suas relações com a colectividade em geral, como são os deveres de carácter económico, social ou cultural ou os deveres modernos;

- 3) deveres que se impõem às pessoas nas suas relações com outras pessoas, como é o dever dos pais de manutenção e educação dos filhos; e
- 4) deveres até para consigo próprio, como é o dever de defender e promover a saúde própria. [...].

A maioria das pessoas têm consciência, ou ao menos uma noção por menor que possa ser, da existência de um rol de direitos fundamentais consagrados constitucionalmente, a exemplo dos direitos à vida, à incolumidade física, à liberdade de expressão, à liberdade de ir e vir, à educação básica, à moradia, etc.

No entanto, por conta de grande empenho empreendido historicamente nas conquistas liberais, acabou-se “pondo no canto” a temática dos deveres igualmente fundamentais, que acabou sendo esquecida pelos constitucionalistas modernos e contemporâneos, que empregaram (e ainda empregam) grandiosos esforços na pesquisa e definição dos direitos fundamentais, conquanto não mais, nem menos, importantes. O professor Adriano Sant’ana Pedra, através de contribuição doutrinária em obra coletiva, busca explicação para esse fenômeno:

Embora as Constituições geralmente estabeleçam deveres em seu texto, tem havido um certo esquecimento das questões relativas aos deveres fundamentais da pessoa humana, e isso ocorre especialmente em razão da influência liberal, com o desprezo da solidariedade, bem como em razão do temor de que esses deveres servissem a regimes autoritários, como forma de reação aos horrores praticados contra a humanidade ao longo da História (BAHIA *et al.*, 2020, p. 27).

Essa escassez de tratamento jurídico é realidade não apenas brasileira, mas também na Europa, conforme observa o autor lusitano Casalta Nabais (2001), para quem os deveres fundamentais ou “deveres jurídicos humanos”, por assentarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial relevo para a sociedade e para o Estado, representando a face oposta da moeda “direitos fundamentais”, revelando-se, desta forma, como “posições jurídicas passivas”, universais, permanentes e essenciais à consagração da dignidade da pessoa humana – “deveres dos direitos fundamentais”.

Ainda segundo o jurista português, entre os deveres fundamentais que o cidadão tem para com o Estado e para com a sociedade em que vive se situa o dever de pagar impostos, o qual, embora possa estar consignado em lei, ultrapassam a fronteira dos deveres meramente legais, sendo reconhecidos como de índole constitucional em face da “responsabilidade comunitária do indivíduo” (NABAIS, 1998, p. 673-695). Entre os tributos destaca-se a espécie tributária impostos, pelo fato destes não estarem condicionados a nenhuma atividade estatal específica relacionada diretamente ao contribuinte, como forma de validar sua cobrança.

Nessa ordem de ideias, o dever fundamental de pagar impostos advém do dever de solidariedade do particular para com o corpo social no qual está inserido e independe de

qualquer prestação estatal especificamente dirigida a quem os paga, diferentemente do que ocorre no âmbito das taxas e das contribuições de melhoria, as quais têm como causa para cobrança uma atividade estatal especificamente direcionada a determinado(s) particular(es) ou grupo(s) de particulares.

A tarefa de pagar impostos, por outro lado, embora seja dever fundamental – muito além de uma simples obrigação imposta por lei formal – e represente, talvez, o maior de todos os sacrifícios de solidariedade para com a comunidade estatal a que o indivíduo pertence é alvo de acentuada rejeição. Muitos afirmam: “os impostos punem os que produzem e recompensam os que não fazem” ou “você paga impostos quando ganha, quando gasta, quando poupa e quando morre” (KIYOSAKI, 2017, p. 12-35).

Esse tipo de pensamento, quase generalizado, não decorre pura e simplesmente do egoísmo inerente à natureza humana que gera desgosto no pagamento de impostos, nem decorre exclusivamente da descrença no Estado enquanto (des)cumpridor das atribuições constitucionais, muito menos, exclusivamente, da excessiva carga tributária; mas também em decorrência do extremo apego conferido à temática dos direitos fundamentais – direito à propriedade privada, em específico – em detrimento da necessária demonstração de que esses direitos são garantidos pelo cumprimento dos deveres que lhe são correlatos.

Nabais (1998, p. 118) observa e explica acerca da inexistência de direitos sem deveres e vice-versa:

No mesmo sentido das intensas relações entre os direitos e os deveres fundamentais vai a ideia de que não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos. E não há deveres sem direitos, porque é de todo inconcebível um estado de direito democrático assente num regime unilateral de deveres, já que contra ele se levantariam as mais elementares exigências de justiça e de respeito pelos direitos humanos, como o demonstra a saciedade a específica dimensão histórica dessa fórmula, que simultaneamente teve por objectivo e constituiu a base fundamental da instituição do estado constitucional democrático, e está bem patente na expressão “no taxation without representation”, que foi uma das principais bandeiras das revoluções liberais, mormente da americana.

Holmes e Sunstein (2019, p. 78) lembram que “os direitos não são pretensões absolutas” e seus custos devem ser levados em conta: “Meu direito a uma indenização caso o Estado desapropriar meu bem imóvel de nada valerá, por exemplo, se o Tesouro estiver vazio”.

Essa constatação se acentua ainda mais na ambiência de um Estado Fiscal, tônica do Estado Constitucional Moderno alicerçado na liberdade e na igualdade de todos perante a

ordem jurídica, cujo financiamento se dá mediante o pagamento de tributos – notadamente, da espécie impostos – o qual consente com a livre iniciativa (liberdade econômica), a liberdade de ter (direito à propriedade) e de explorar atividade econômica na busca do lucro, porém exige uma contraprestação pecuniária compulsória para tanto, cuja receita deverá utilizada para o custeio dos gastos públicos e do atendimento às necessidades públicas.

Godoi e Rocha (2017, p. 151) ao justificarem a importância da definição, configuração e compreensão do Estado Fiscal, o caracterizam como “suporte ou base da fundamentalidade material do imposto”. Torres (2005, p. 522), assim explica a liberdade enquanto pressuposto do Estado Fiscal:

O Estado que cultiva a igualdade e a liberdade no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da polis e das comunidades medievais, é que se pode classificar como Estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenômeno que coincide com a formação dos Estados Nacionais do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional.

Ao relacionar o tributo regulado pelo Estado Fiscal de Direito e o direito fundamental à liberdade, o mencionado autor observa que:

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais às relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade. De feito, o tributo nasce da autolimitação da liberdade: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, 22 donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo. O espaço assim aberto ao tributo é o da publicidade, isto é, o das relações sociais que se desenvolvem entre o espaço privado do cidadão (família) e o espaço público dos órgãos governamentais; o imposto adquire a dimensão de coisa pública e nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação (TORRES, 2005, p. 3).

Ainda segundo o professor de Direito Tributário e Financeiro, em arremate ao seu raciocínio (2011, p. 126):

O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitado por essas liberdades. O aspecto principal da liberdade - o de ser negativa ou de erigir o *status negativus* - é que marca verdadeiramente o tributo; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade “para” ou positiva, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo. Conclui-se, daí, que perde a natureza de tributo o que se não limita pela liberdade, como sejam as prestações contratuais e as contribuições parafiscais e extrafiscais. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.

A antítese do Estado Fiscal está representada no Estado Patrimonialista o qual contem o modelo em que os bens de produção são públicos. O patrimônio, em regra, é público e a exploração de atividade econômica é exercida pelo próprio Poder Público ou suas criaturas.

Aquilo que no Estado Fiscal representa exceção, no modelo Patrimonialista é a regra, pois os recursos financeiros necessários para sua manutenção advém de seu próprio patrimônio ou da exploração de atividade econômica por ele mesmo promovida.

Por igual modo, na mesma esteira de raciocínio, o dever fundamental de pagar impostos no modelo de Estado Patrimonialista não é a regra, mas sim a exceção, já que os recursos financeiros para seu sustento são por ele mesmo buscados via exploração de atividade econômica ou de seus próprios bens. Desta forma, como o modelo Brasileiro é o do Estado Fiscal, o dever fundamental de pagar tributos, notadamente da espécie impostos, lhe é marca essencial, em face do seu caráter imprescindível para financiamento público.

### **3. O PROGRAMA DE INTEGRIDADE *COMPLIANCE*: FUNDAMENTO DE POSTURA ÉTICA NAS EMPRESAS DE PEQUENO E MÉDIO PORTE**

A expressão *compliance* advém da língua inglesa, precisamente do verbo *to comply*, o que significa cumprir, executar, satisfazer ou realizar. Trazendo para uma perspectiva das entidades sociais (pessoas jurídicas) significa cumprir ou realizar em conformidade com regramentos legais e éticos.

O instituto *compliance* surgiu há poucas décadas e tem sua origem no setor financeiro (bancos e demais instituições pertencentes ao sistema financeiro) representando uma espécie de programa que tinha como objeto a manutenção de processos e procedimentos em conformidade com condições preestabelecidas em leis, atos normativos, regulamentos etc.

Fábio da Silva Almeida esclarece que:

O *compliance* é uma medida já tratada nos EUA desde 1977, para combater à corrupção, prevista na legislação estrangeira, especialmente no *Foreign Corrupt Practices Act of 1977* (FCPA) norte-americano e no britânico *Bribery Act 2010*” (MADRUGA, 2018, p. 10).

A ideia era ser concebido como um programa o qual visa dar mais credibilidade e confiabilidade aos títulos mobiliários e à instituição financeira em si, mediante a adoção de procedimentos internos de controle, monitoramento e supervisão de atividades suspeitas, visando à prevenção de ilícitos penais.

Com o passar do tempo o programa ampliou seu foco passando a objetivar a adequação da entidade social ao ordenamento jurídico como um todo. É o que observa

Martins (2020, p. 11) ao mencionar que, finalmente, o *compliance* apareceu “como um programa de adequação e conformidade às normas e regras, internas e externas, a fim de minimizar os riscos para que se cumpram as leis e demais comandos relativos à entidade social”.

Recorda o mencionado autor, que os programas de *compliance* nasceram no bojo do sistema financeiro e se mostraram de uma grande eficiência e, no início deste século, já se espalhavam por diversos setores empresariais. O doutrinador atribui sua presença maciça na maioria dos países, em pouquíssimo tempo, principalmente, ao aumento no uso da tecnologia e ao crescimento vertiginoso da globalização (MARTINS, 2020, p. 11-12).

No âmbito brasileiro, o programa de *compliance* obteve maior expressão após a edição da lei nº. 12.846 (BRASIL, 2013), denominada de Lei Anticorrupção, por trazer a possibilidade da concessão de benefícios às empresas que possuam um setor específico para tratar desses controles e acompanhamentos preventivos no combate a fraudes e corrupção, bem como prescrever sanções administrativas e judiciais às pessoas jurídicas.

Para Manzi (2008, p. 15), *compliance* é o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da empresa, buscando mitigar o risco e à reputação e ao regulatório-legal.

Almeida destaca que, em termos práticos, “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 apuração e punição” (MADRUGA, 2008, p. 10).

Recortando para o âmbito tributário (*tax compliance*), é de se considerar o dever fundamental de pagar tributos (impostos) como um dos possíveis nortes a ser dado aos programas de conformidade, no sentido de, não apenas efetivar um planejamento tributário legítimo e eficiente na redução válida de carga tributária, mas, por outro lado, eficiente (também) na prevenção de ilícitos fiscais, embora, como visto, o programa possa ser utilizado nos mais variados setores ou áreas (econômica, financeira, comercial, administrativa, urbanística, ambiental, laboral, etc.). Sob essa perspectiva oportuna a análise de Leandro Martins acerca da contemporização entre o dever (fundamental) de pagar tributos e o direito (liberdade) de realizar um planejamento tributário válido com vistas à economia fiscal:

Assim, ao lado do dever de pagar tributos está o direito de economizar tributos. Tais ideias não se antagonizam mas se complementam. O Estado possui a função e os instrumentos arrecadatórios que não são irrestritos, em vista das limitações ao poder de tributar; ao passo que o contribuinte, dentro de sua liberdade, possui o legítimo direito de realizar o planejamento tributário que melhor lhe convier, a fim de diminuir a carga tributária incidente sobre si, desde que em respeito aos preceitos legais

(MARTINS, 2020, p. 213).

Desponta o *compliance* tributário como sendo:

[...] a atribuição de estar em acordo e conformidade com as normas jurídicas tributárias de todas as espécies, diretrizes, regulamentos internos e externos com o objetivo precípua de diminuir os riscos de se incorrer em situações que se caracterizem ofensas às questões tributárias” (MARTINS, 2020, p. 11).

Ainda segundo Martins (2020, p. 11) os programas de *compliance* “*latu sensu*”, possuem em sua essência três características básicas, as quais marcam também o setor tributário:

- a) Obrigatoriedade de adequação da empresa às leis e demais comandos normativos, bem como aos regulamentos internos e externos;
- b) Essa adequação deve visar a diminuição de riscos no tocante ao cumprimento das normas jurídicas; e,
- c) O processo resultará em maior segurança e sinergia interna, eficiência, produtividade, aumento da qualidade de governança corporativa e maior credibilidade, transparência e bom relacionamento perante terceiros.

Dessa forma, conjugando-se as generalidades do *compliance latu sensu* com as particularidades do *compliance* tributário, se tem que, no âmbito fiscal, o objeto de tais programas passa pelo pagamento dos tributos nos termos – legal e constitucional – exigidos, pelo cumprimento estrito das obrigações tributárias acessórias, pela guarda e conservação de arquivos digitais, pelo monitoramento de certidões de regularidade fiscal (federal, estadual e municipal) e pelo controle da correta emissão e armazenamento de arquivos XML (geração de nota fiscal eletrônica), além de uma maior e melhor interação entre os departamentos jurídico, fiscal e contábil de uma empresa, bem como na promoção constantes de auditorias internas.

Daí surge, inegavelmente, a necessidade de modernização tecnológica, conforme será abordado com maior ênfase no tópico seguinte do presente ensaio. A abrangência da expressão *compliance* tributário é observada por André L. Costa-Correia:

O cumprimento das normas tributárias (ou das normas jurídicas em si) não é algo novo ou mais desejado recentemente do que no passado. Assim, *compliance* deve 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 porque visa identificar um conjunto de práticas, implementadas no interior de organizações (pessoas jurídicas, órgãos, autarquias etc.) ou pelos indivíduos, para monitorar o efetivo cumprimento das obrigações legais, dar transparência às práticas, possibilitar maior controle das atividades e para validar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros – entes privados ou públicos. Nesse sentido, a *compliance* vai além da simples análise de conformidade às normas, visto que atua na própria gestão dos mecanismos que visam possibilitar uma cultura econômica mais ética (i. e., que as práticas econômicas foram realizadas de acordo com a finalidades da empresa) porque deve ser compreendido como o conjunto de processo éticos interdependentes que contribuem para a efetiva governança (gestão prática) e que permeiam as organizações a fim de nortear suas ações quando do

desempenho de suas funções para protegê-las de possíveis desvios de condutas de seus agentes e ara preservar a geração de valor econômico daquelas (MARTINS, 2010, p. 220-221).

Sanson (2018, p. 208), ilustra o raciocínio afirmando que se tivesse que resumir a expressão *compliance* em duas palavras, usaria os termos “cumprimento” e “confiança”, por considera-los como os dois valores basilares de todo o processo.

Entre as funcionalidades acima, com vistas à prevenção de ilícitos fiscais, merece destaque o fiel cumprimento das obrigações tributárias acessórias (federais, estaduais e municipais), as quais não são poucas, já que “podem ser livremente instituídas por quem diretamente delas se beneficia: a Administração Tributária” (PEDRA, 2013, p. 212).

As obrigações acessórias, nos termos do art. 113, §2.º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), são imposições administrativas não necessariamente previstas em lei formal – podem ser veiculadas por ato infra legal – no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributárias, que representam obrigações de fazer (emitir guias e notas fiscais, prestar informações e declarações, bem como transmiti-las etc.) ou não fazer (tolerar, se abster – não adquirir mercadorias desacobertadas de documento fiscal; não vender ou prestar serviços sem emitir nota fiscal; não embarçar o trabalho da fiscalização tributária etc.). Especificamente, no que concerne ao dever dos administrados de prestar informações à Administração Pública e colaborar para o esclarecimento dos fatos:

Enfim, o sujeito passivo e mesmo terceiros de alguma forma relacionados com a obrigação tributária têm o dever de colaborar com a Administração. Em princípio, o legislador tem, portanto, liberdade relativamente ampla para disciplinar e impor tais deveres, do mesmo modo que, em tese, não existe um direito de recusa do contribuinte ao cumprimento do dever (RIBEIRO, 2012, p. 284).

Para além do cumprimento das obrigações juridicamente previstas na legislação tributária de cada ente da federação, outro ponto que merece ser exaltado é a adequação da empresa a postulados éticos por ela mesma formulados ou a diretrizes éticas originárias dos poderes tributantes, com vistas a um mínimo de moralidade, probidade e segurança fiscais, conforme observa Torres, ao se reportar à “virada kantiana” dos anos 70, conduzindo à política fiscal que envolve:

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

A moralidade enquanto um dos fundamentos principiológicos do dever de agir em conformidade é assim encarada pela doutrina especializada em *compliance*:

O princípio da moralidade consiste em um norte para que a atuação da empresa se

realize com base em princípios éticos, de lealdade e boa-fé, visando afastar, no seio da atividade empresarial, qualquer comportamento evadido de malícia que vise atentar contra a lei e contra os princípios éticos comuns à sociedade e ao mercado (MARTINS, 2020, p. 208).

Ricardo Alessandro Castagna, citando o jurista alemão Klaus Tpike, assim se refere à necessidade de promoção do cumprimento voluntário da legislação tributária, enquanto foco para uma moral tributária (*tax morale*) associada ao direito fundamental a uma tributação justa, fundamento de uma postura de ética fiscal:

Como bem afirmou Klaus Tpike, ao positivismo do direito tributário, deve ser oposta uma ética fiscal do Estado e dos contribuintes, também por motivos de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista. Baseado no conceito valorativo de justiça, o jurista alemão destaca que a moral tributária para o Estado abrange desde a concretização da igualdade, pelo respeito à capacidade contributiva, passando pelo direito processual que possibilite a adequada aplicação do Direito, até mesmo a edição de atos legislativos consentâneos com os direitos fundamentais e aos atos vinculados e razoáveis das autoridades fazendárias e tribunais administrativos. Para os contribuintes, Tpike acentua o dever fundamental de pagar tributos pela perspectiva social, destacando os comportamentos mais típicos dos evasores e suas consequências deletérias ao financiamento do Estado. [...] (MARTINS, 2020, p. 133).

Essa postura ética e moral no seio empresarial está associada, também, ao cumprimento do princípio da função social da empresa, um dos fundamentos da ordem econômica traçada pelo legislador constituinte de 1988.

A par disto e conciliando as relevantes buscas pela menor onerosidade tributária e pelo cumprimento do princípio da função social da empresa diante dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, a professora Elidie Palma Bifano apresenta o papel da governança tributária:

Na prática, a governança tributária organiza e planeja atividades empresariais, buscando a eficiência e o menor custo tributário nos negócios e, dessa forma, otimizando a atividade mediante a criação de opções para o negócio susceptíveis de gerarem, também, benefícios para os investidores. Nesse ponto, é relevante destacar que a empresa desempenha importante tarefa na sociedade como um todo, de acordo com a Constituição Federal e o Código Civil, Lei n.º 10.406, de 10.01.2022, a dita função social, descartando-se velhos preconceitos que vislumbram os negócios voltados à geração de lucros um caráter nefasto ou, no mínimo, duvidoso. É certo que a função social da empresa será plenamente atingida pela observância da liberdade da iniciativa, bem como pela proteção do pleno emprego, atitudes essas orientadas nos objetivos constitucionais da solidariedade, da justiça social e da redução das desigualdades sociais, do valor social do trabalho e na dignidade da pessoa humana. [...] (MARTINS, 2020, p. 90).

Como visto acima, o *compliance* tributário é tema dos mais caros às organizações empresariais e significa estar em conformidade não somente com as normas jurídicas positivas, também em conformidade com valores éticos e morais que a sociedade contemporânea cada vez mais exigente e vigilante.

Abrange o cumprimento de deveres legais, infralegais e deveres implícitos de

honestidade, transparência, ética e moralidade, culminando em uma estratégia traçada com o objetivo de perseguir uma sustentabilidade empresarial em seu sentido mais amplo, independente da estrutura e do porte da organização. É, resumidamente, atuar de acordo com as normas tributárias de quaisquer espécies e com princípios éticos e morais empresariais.

#### **4. A NECESSIDADE DE MODERNIZAÇÃO TECNOLÓGICA NAS EMPRESAS DE PEQUENO E MÉDIO PORTE PARA A EFETIVIDADE DE UM PROGRAMA DE COMPLIANCE**

A Revolução Tecnológica promovida nas últimas duas décadas deixou de ser encarada como “vilã” passando a ser tratada como fiel companheira das corporações, sejam pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado.

As informações chegam às autoridades fazendárias, em todos os seus níveis, com uma rapidez assustadora e, nesse contexto, a detecção de omissões, inexactidões ou falhas no cumprimento dos deveres tributários principais (pagamentos) ou instrumentais (“fazer” ou “abstenções”) se tornaram muito mais fáceis e corriqueiras, demandando assim, dos sujeitos ativos tributários, um olhar mais atento para a questão, independente do porte da empresa.

A inteligência artificial, por exemplo, pode ser utilizada como forma de prever as consequências tributárias de determinados comportamentos. A ocorrência ou não de um fato gerador tributário ou a adoção de um negócio alternativo menos oneroso em termos fiscais pode ser antevista mediante o uso adequado da inteligência artificial. Afinal de contas, não é vedado ao sujeito passivo a adoção de um comportamento que evite o nascimento da obrigação tributária, “uma vez que todos podem organizar suas atividades com vistas a pagar o menor tributo possível” (LEÃO, 2018, p. 207). Exige-se processos e procedimentos muito mais ágeis e, ao mesmo tempo, mais complexos, o que restariam comprometidos sem o uso das modernas tecnologias.

Isso se aplica também à ambiência das micros e pequenas empresas, em face das exigências contidas na legislação que lhe é específica, notadamente à lei complementar n.º 123<sup>1</sup> (BRASIL, 2006) e resoluções editadas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional que, por igual modo, estabelecem um leque de obrigações acessórias ou instrumentais. O controle no cumprimento de tais obrigações acessórias se mostra imprescindível, eis que o contribuinte pode ser excluído desses programas simplificados de recolhimentos tributários apenas por descumpri-las, independentemente de culpa, dolo ou fraude.

---

<sup>1</sup> Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

O mesmo pode se dar pelo fato de ultrapassar o teto de sua receita ou faturamento naquele período ou exercício fiscal. Além da exclusão do programa simplificado de recolhimentos, o contribuinte pode ser multado pelo descumprimento de obrigações acessórias (art. 113, §§2.º e 3º, do CTN<sup>2</sup>), conforme já mencionado.

A professora Elidie Palma Bifano, ao analisar as disposições constantes no CTN, em seu art. 113 e parágrafos, acerca das obrigações tributárias principal e acessória, aponta para as exigências próprias de um programa efetivo de *compliance*, o qual sem a utilização das modernas ferramentas tecnológicas, restarão inalcançadas, em sua quase totalidade:

À luz dessas disposições do CTN, o *compliance* exige, em primeiro lugar, que a administração da entidade elabore um plano de ação que, necessariamente, deve conter:

- (i) identificação do gestor tributário responsável pelo plano;
- (ii) levantamento dos principais aspectos da atividade social para perfeita identificação do conjunto normativo que lhe é aplicável, em matéria tributária, ou seja, a obrigação principal de pagar tributo e suas consentâneas obrigações acessórias;
- (iii) elaboração de um programa de trabalho que contemple a incidência tributária, o cálculo dos tributos, à vista da lei, bem como sua arrecadação;
- (iv) manutenção de controles de obrigações acessórias, instrumentalizados pela elaboração de livros, contemplando registros fiscais, documentos atinentes às transações objeto da tributação, demonstrativos complementares variados;
- (v) atendimento a intimações e notificações das autoridades, para prestar esclarecimentos sobre os tributos devidos e/ou arrecadados;
- (vi) controle de eventuais disputas sobre temas tributários que afetam ou podem afetar a incidência tributária na sociedade, junto a tribunais judiciais e administrativos;
- (viii) elaboração de matrizes de risco para as situações que assim o exijam (MARTINS, 2020, p. 93).

Obviamente, tais ferramentas deverão ter seu nível de complexidade tecnológica estruturada de acordo com o porte da empresa. Isso não implica em deixar de reconhecer sua necessidade para micro e pequenas empresas, pelo contrário: em tais empreendimentos, os deslizos fiscais podem ser fatais, pois têm o potencial de não apenas gerar multas; mas, sobretudo, acarretar na expulsão dessas organizações do Simples Nacional e de programas de concessão de benefícios fiscais especialmente para elas criados, culminando até mesmo com o

---

<sup>2</sup> 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.

encerramento de suas atividades, face ao acúmulo de débitos, à aplicação de pesadas multas, à perda de benefícios, entre outros problemas que tornarão o negócio inviável em curto ou médio prazo, sem prejuízo da atribuição de responsabilidade, pelo débito tributário, à pessoa física do(s) titular(es), sócio(s) ou administrador(es) da micro e pequena empresa, na forma do art. 9.º, §§ 4.º e 5.º, da lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006).

Daí a extrema necessidade de programas informatizados a disposição do contribuinte, frutos da modernização tecnológica, contendo – por exemplo - mensagens de alerta sobre eventuais erros no preenchimento de declarações, divergência de informações e na apuração de tributos, bem como avisos sobre a proximidade de atingimento aos tetos de receitas inerentes ao Simples Nacional ou a qualquer outro programa cujo benefício seja restrito as empresas que tenham determinado limite de faturamento. Vai além, portanto, de boas práticas com a finalidade de evitar desvios de conduta e fazer cumprir a legislação tributária, haja vista que a sobrevivência empresarial do micro e do pequeno pode depender de tais aspectos.

Esse importante papel facilitador assumido pela crescente informatização dos deveres tributários instrumentais não passa despercebido pela doutrina, ao mencionar os ganhos para ambas as partes – fisco e contribuinte:

Igualmente, merece destaque a atuação do *compliance* tributário e previdenciário em razão da crescente informatização dos deveres instrumentais com o desenvolvimento da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e órgãos fiscalizadores. Tal sistema permite a troca de informações entre o contribuinte e o Fisco, por meio da integração em uma só base de dados de todas as informações financeiras e contábeis das empresas. Desse modo, torna-se possível o acompanhamento de todo o fluxo operacional e contábil de uma transação, permitindo, ao Fisco, um maior controle na identificação dos ilícitos tributários através do cruzamento de dados e auditoria eletrônica. Por isso, mecanismos internos de governança mostram-se cada vez mais necessários para a prevenção (ou reparação) de qualquer irregularidade cometida pela empresa. (MARTINS, 2020, p. 215).

Por outro lado, cumpre observar que o Fisco cria os seus próprios sistemas informatizados de cruzamento de dados de forma a detectar falhas de recolhimento, divergências de informações ou dados fiscais de responsabilidade do sujeito passivo tributário. Desta forma, deve o sujeito passivo tributário, por sua vez, inclusive aqueles de menor porte econômico (ME's e Epp's), criar os seus próprios sistemas informatizados de controles internos preventivos – capazes de detectar (previamente) tais inconsistências e corrigi-las, tempestivamente, antes que tais registros sejam transmitidos eletronicamente para os sistemas fiscais.

Do contrário, se acentuará ainda mais a desigualdade já reinante entre as partes

(Fisco e Contribuinte), por conta não apenas do preparo técnico-jurídico que dispõem as autoridades fazendárias e suas procuradorias judiciais, mas também, em face do emprego de eficientes e modernas ferramentas tecnológicas em favor do poder tributante.

Convém lembrar que, para fins de penalizar o contribuinte pelo cometimento de infrações à legislação tributária, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu art. 136, prevê que, em regra (“salvo disposição de lei em contrário”), a responsabilidade do infrator será do tipo “objetiva”, ou seja: independe de dolo, culpa ou da existência de efeitos ou consequências arrecadatórias (supressão ou redução de tributo, por exemplo).

Desta forma, o contribuinte que não cumprir fielmente as mais variadas (e com conteúdo diversificado) normas legais e infralegais, editadas e em constante edição/alteração, pelos entes fazendários (União, estados-membros, Distrito Federal e Municípios) poderá sofrer pesadas multas pecuniárias, entre outras sanções administrativas (expulsão de programas de recolhimento simplificado de tributos – Simples Nacional, suspensão ou cancelamento de benefícios fiscais ou, até mesmo, do reconhecimento de imunidades tributárias etc.), independentemente de ter agido com dolo, fraude, conluio, culpa, ou de ter efetivamente causado algum tipo de prejuízo financeiro ao Erário Público.

A necessidade de que essas novas tecnologias que viabilizam, não apenas o cumprimento de obrigações tributárias acessórias mas também, a efetividade dos programas de *compliance*, sejam confiáveis e reduzam a inevitável sensação generalizada de risco é observada pela doutrina:

Por isso, as decisões e atividades do presente são marcadas pela dependência a danos futuros, a partir de uma sensação social generalizada de inevitabilidade do risco. Em face do saber estar ligado a avaliações passadas de riscos já conhecidos (visão retrospectiva) e de sua incapacidade de racionalizar eventos futuros de riscos desconhecidos (visão prospectiva) mas altamente impactantes, constata-se a perda de confiança nos centros de decisão no tocante à garantia de segurança, de modo que a sociedade convive com uma normalização do risco, inclusive no âmbito da tecnologia da informação. Esse fato social atenta diretamente contra o ideal de segurança jurídica intentado pelo Estado de Direito (PINHEIRO; BONNA, 2020, p. 370).

Em resumo e conclusivamente, a modernização tecnológica no ambiente das micros e pequenas empresas é capaz de antecipar riscos ou, até mesmo, afastá-los, no planejamento dos negócios com reflexos tributários, bem como minimizar incertezas e legitimar a ampliação de resultados, facilitando uma reflexão prévia quanto ao enquadramento das operações, nos estritos termos legais, evitando custos excessivamente desnecessários, constrangimentos ou até mesmo ilícitos fiscais. Isso em uma atmosfera de transparência e que gere confiabilidade e segurança, não apenas aos sócios e investidores em geral, mas também,

aos colaboradores e agentes do Poder Público encarregados das fiscalizações de qualquer natureza.

## 5. CONCLUSÃO

O mundo globalizado, os avanços tecnológicos e a alta velocidade com que as informações trafegam tornaram as relações sociais cada vez mais complexas, faz decorrer desse cenário a necessidade de controles internos e externos mais rigorosos e eficazes sob o ponto de vista da ética, da legalidade e da moralidade.

Experimentou-se uma crescente necessidade de medidas, não apenas repressivas, mas também preventivas, a fraudes, condutas abusivas e antiéticas, atos suspeitos ou até mesmo ilícitos, o que influenciou a edição de diversas normas legais e infralegais, regulamentares.

Daí, surgiram os programas de *compliance*, de adequação ou conformidade, visando não apenas o cumprimento do ordenamento jurídico como um todo, mas também o respeito a regulamentos internos, a um padrão de comportamento empresarial ético e moralmente aceito, inclusive, pela sociedade contemporânea que se tornou mais exigente e vigilante quanto a isso.

Atenta a essa nova realidade e considerando, sobretudo, o dever fundamental de pagar tributos, notadamente, os da espécie tributária impostos, a presente pesquisa buscou indagar acerca da necessidade de as micro e pequenas empresas se modernizarem tecnologicamente com vistas à sua adequação ao programa de *compliance*, visando a prevenção de ilícitos fiscais e a diminuição de riscos, o que pode resultar – em última análise – em uma maior credibilidade, transparência e bom relacionamento perante terceiros.

O objetivo do presente ensaio foi, portanto, o de responder a indagação acerca da necessidade de modernização tecnológica no âmbito das micro e pequenas empresas, como forma de dar efetividade a um programa de conformidade tributária (*compliance* tributário) com fundamento em uma postura ética e, sobretudo, com vistas ao dever fundamental de pagar tributos, notadamente, da espécie impostos.

Verificou-se que o *compliance* surgiu inicialmente como um programa de conformidade no âmbito do setor financeiro. Em pouco tempo passou a abranger os demais seguimentos, em face de sua importância nas mais diversas áreas, operando transformações no modo de agir das empresas, especialmente, no que toca à preocupação em prevenir ilícitos e atuar segundo um padrão de conduta ética atenta às necessidades sociais do momento e futuras (sustentabilidade).

Nessa perspectiva, despontou o *compliance* tributário como importante aliado das empresas, independentemente do seu porte, na tarefa de prevenir ilícitos fiscais e, sobretudo, cumprir o dever fundamental de pagar tributos, tônica de um Estado Fiscal, cujas necessidades “de caixa” são atendidas mediante a retirada compulsória, e juridicamente consentida, de parcela da riqueza dos administrados.

Constatou-se que a experiência digital transformou o mundo e com isso se tornou necessária a modernização tecnológica, inclusive para as micro e pequenas empresas, para a efetiva implementação de programas de integridade, permitindo sua execução, em conformidade com a lei e com as normas internas da entidade organizacional.

A hipótese aventada no trabalho se mostrou, portanto, afirmativa, pois se verificou que esses programas de conformidade somente serão eficientes mediante a utilização constante de modernas ferramentas tecnológicas proporcionais ao porte da empresa e à complexidade dos atos negociais por ela praticados.

Com isso, as modernas ferramentas tecnológicas propiciam um melhor controle do cumprimento das obrigações previstas na legislação, do dever fundamental de pagar tributos, contingenciando riscos e prevenindo ilícitos fiscais, além de promover uma adequação às normas de postura ética, no sentido mais amplo possível, gerando respeito perante à sociedade e às administrações tributárias.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal da República**. República Federativa do Brasil de 1988. DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 123**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Brasília/DF, 14 de dezembro de 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 07 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 12.846**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil das pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional e estrangeira, e dá outras providências. Brasília/DF, 1º de agosto de 2013. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm). Acesso em: 14 out. de 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 03 de maio 2022.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?**

Belo Horizonte: D'plácido, 2017. 279 p.

GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. Dever Fundamental: a construção de um conceito. In: DE MARCO, Christian Magnus *et al.* **Direitos Fundamentais Cívics: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha.** Tomo I. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013, p. 87-96.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla.

KIYOSAKI, Robert T. **Pai rico, pai pobre o que os ricos ensinam a seus filhos sobre dinheiro.** Trad. Maria José Cyhlar Monteiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Alta Books, 2017.

LEÃO, Martha Toríbio. **O direito fundamental de economizar tributos:** entre a legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiro, 2017.

MADRUGA, Edgar. et. al. (coord.) **Compliance tributário:** prática, riscos e atualidades. Santos/SP: Realejo edições, 2018.

MANZI, Vanessa Alessi. **Compliance no Brasil, consolidação e perspectivas.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal da Silva (coord.). **Compliance no Direito Tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 7, 2020.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU.** Brasília, v. 1, 2001. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em: 15 out. 2021.

PEDRA, Adriano Sant'ana. Deveres humanos em Situações de Calamidade Sanitária. In: BAHIA, Saulo José Casali et al. (coord.). **Direitos e Deveres Fundamentais em tempos de coronavírus.** São Paulo: Editora IASP, 2020, v. 3, 708p.

\_\_\_\_\_; TAVARES, Henrique da Cunha. As obrigações tributárias acessórias e proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir dos deveres fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, mar-abr 2013, v. 109, p. 203-223. Disponível em: [https://www.academia.edu/36487352/TAVARES\\_HC\\_PEDRA\\_AS\\_As\\_obriga%C3%A7%C3%B5es\\_tribut%C3%A1rias\\_acess%C3%B3rias\\_e\\_a\\_proporcionalidade\\_na\\_sua\\_institui%C3%A7%C3%A3o\\_uma\\_an%C3%A1lise\\_a\\_partir\\_da\\_teor%C3%ADa\\_dos\\_deveres\\_fundamentais](https://www.academia.edu/36487352/TAVARES_HC_PEDRA_AS_As_obriga%C3%A7%C3%B5es_tribut%C3%A1rias_acess%C3%B3rias_e_a_proporcionalidade_na_sua_institui%C3%A7%C3%A3o_uma_an%C3%A1lise_a_partir_da_teor%C3%ADa_dos_deveres_fundamentais). Acesso em 15 out. 2021.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/172>. Acesso em 15 out. 2021.

SANSON, Carla Campos Moreira. A íntima relação entre compliance e a atividade jurídica. *In.*: **Compliance no Direito Tributário**. Karem Jureidini e Lucas Galvão de Britto (org.). São Paulo: Thomson Reuters, 2018, 197-223.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. *In.*: SCHOURI, Luis Eduardo et.al. (org.). **Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética/IBDT, n. 25, p. 121-131, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1581>. Acesso em 15 out. 2021.