

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E O  
AUMENTO DA BUROCRATIZAÇÃO**

**BEATRIZ SOUZA DO NASCIMENTO**

**Rio de Janeiro**

**2023**

**BEATRIZ SOUZA DO NASCIMENTO**

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E O  
AUMENTO DA BUROCRATIZAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira**.

**Rio de Janeiro**

**2023**

#### CIP - Catalogação na Publicação

N244s Nascimento, Beatriz Souza do  
Sistema Tributário Brasileiro: Obrigações  
Acessórias e a Burocratização / Beatriz Souza do  
Nascimento. -- Rio de Janeiro, 2023.  
69 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Obrigações Acessórias . 2. Burocratização. 3.  
Sistema Tributário Brasileiro. 4. Direito  
Tributário . 5. Reforma Tributário . I. Maneira,  
Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta  
monografia, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

**BEATRIZ SOUZA DO NASCIMENTO**

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E O  
AUMENTO DA BUROCRATIZAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Orientador

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

**Rio de Janeiro  
2023**

Aos meus pais, Márcia e Clodoaldo, e ao meu querido avô, Leocádio. Nossa maior riqueza reside na nossa união.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, permitam-me expressar minha mais profunda gratidão àqueles que foram os pilares inabaláveis em minha trajetória acadêmica: minha querida mãe, Márcia, e meu pai, Clodoaldo. O apoio incansável, o incentivo constante e o amor incondicional que emanaram de seus corações foram a força motriz que me impulsionou na busca deste momento tão significativo.

À minha irmã, Maria Eduarda, estendo um agradecimento especial. Sua paciência, compreensão e o suporte inestimável que ofereceu durante os momentos em que me vi imerso nos estudos foram elementos fundamentais que me permitiram manter o foco em minhas metas acadêmicas.

À minha avó, Ana Maria, desejo expressar minha gratidão profunda e sincera. Sua crença inabalável em meu potencial e as inspiradoras histórias de vida que compartilhou comigo ao longo dos anos foram uma fonte constante de inspiração.

Quero prestar uma homenagem tocante e repleta de saudade ao meu amado avô, Leocádio. Embora não esteja fisicamente presente entre nós, sua influência profunda em minha vida é inegável. Seu exemplo de perseverança, dedicação e amor incondicional pela família permanece gravado em meu coração, continuando a me impulsionar a buscar sempre o melhor em mim mesmo. Suas palavras sábias e seu apoio moral foram faróis de luz em minha jornada. Meu avô sempre foi inspiração com sua força de vontade, sabedoria, curiosidade pelo saber, incentivo pelo estudo e principalmente colo.

A Deus, agradeço por Sua orientação e força espiritual, que me sustentaram ao longo de cada desafio e triunfo nesta jornada acadêmica. Sua presença foi minha constante fonte de conforto nos momentos de dificuldade e minha fonte inesgotável de inspiração para perseverar.

Por fim, aos meus amigos, que estiveram ao meu lado, compartilhando não apenas as alegrias, mas também os desafios ao longo dessa caminhada, minha gratidão é profunda e eterna. Vocês tornaram essa jornada acadêmica não apenas mais significativa, mas também mais leve e divertida, com suas risadas, apoio e amizade inestimáveis.

## RESUMO

O presente trabalho busca analisar o impacto das obrigações acessórias no aumento da burocratização do sistema tributário brasileiro. Para isso, pretende-se investigar como a crescente complexidade e quantidade dessas obrigações têm afetado empreendedores e empresas, especialmente as de pequeno e médio porte, ao longo do tempo. Além disso, o projeto buscará examinar a Lei Complementar nº 199/23 como um marco importante na busca pela simplificação das obrigações acessórias. Serão analisadas as iniciativas propostas por essa legislação, como a criação da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), a Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB) e o Registro Cadastral Unificado (RCU), com o intuito de compreender como essas medidas se encaixam no contexto da simplificação tributária. Ao longo da monografia, serão explorados os vetos presidenciais que impactaram algumas dessas iniciativas, bem como os desafios operacionais e políticos de implementar sistemas de informação e automação em um ambiente federativo como o brasileiro. Por fim, o projeto busca evidenciar a necessidade premente de uma reforma tributária abrangente no Brasil, destacando como a simplificação do sistema tributário e a redução da burocracia são elementos cruciais para promover um ambiente de negócios mais propício ao crescimento econômico e à competitividade.

**Palavras-chaves:** Obrigações acessórias; Burocratização; Sistema tributário brasileiro; Empreendedorismo; Lei Complementar nº 199/23; Simplificação tributária; Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e); Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB); Registro Cadastral Unificado (RCU); Reforma tributária; Crescimento econômico; Competitividade e sobre Insegurança Jurídica.

## ABSTRACT

The present work aims to analyze the impact of ancillary obligations on the increase of bureaucratization in the Brazilian tax system. To achieve this, the project intends to investigate how the growing complexity and quantity of these obligations have affected entrepreneurs and businesses, especially small and medium-sized enterprises, over time. Additionally, the project will seek to examine Law Complement No. 199/23 as a significant milestone in the pursuit of simplifying ancillary obligations. The initiatives proposed by this legislation, such as the creation of the Electronic Brazil Fiscal Note (NFB-e), the Digital Brazil Fiscal Declaration (DFDB), and the Unified Cadastre Registry (RCU), will be analyzed to understand how these measures fit into the context of tax simplification. Throughout the monograph, we will explore presidential vetoes that impacted some of these initiatives, as well as the operational and political challenges of implementing information and automation systems in a federal environment like Brazil's. Finally, the project aims to highlight the urgent need for comprehensive tax reform in Brazil, emphasizing how tax system simplification and bureaucracy reduction are crucial elements to promote a business environment more conducive to economic growth and competitiveness.

**Keywords:** Ancillary obligations; Bureaucratization; Brazilian tax system; Entrepreneurship; Complementary Law No. 199/23; Tax simplification; Electronic Brazil Fiscal Note (NFB-e); Digital Fiscal Declaration Brazil (DFDB); Unified Registry of Taxpayers (RCU); Tax reform; Economic growth; Competitiveness; and Legal uncertainty.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>Art</b>	Artigo
<b>CAGED</b>	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
<b>CBS</b>	Contribuição sobre Bens e Serviços
<b>CF</b>	Constituição Federal de 1988
<b>CLT</b>	Consolidação das Leis do Trabalho
<b>CNI</b>	Confederação Nacional da Indústria
<b>CNPJ</b>	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
<b>CNSOA</b>	Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DAS</b>	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
<b>DCTF</b>	Declaração de Débitos Tributários Federais
<b>DEFIS</b>	Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais
<b>DFDB</b>	Declaração Fiscal Digital Brasil
<b>DIPJ</b>	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
<b>DIRF</b>	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
<b>DIRPF</b>	Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física
<b>DES</b>	Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância
<b>ECD</b>	Escrituração Contábil Digital
<b>ECF</b>	Escrituração Contábil Fiscal
<b>EFD ICMS/IPI</b>	Escrituração Contábil Digital do ICMS/IPI
<b>GIA</b>	Guia de Informação e Apuração do ICMS

<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPi</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IPtU</b>	Imposto Predial e Territorial Urbano
<b>IPVA</b>	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
<b>ISS</b>	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>ITCMD</b>	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>IvA</b>	Imposto sobre Valor Agregado
<b>LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real
<b>NFB-e</b>	Nota Fiscal Brasil Eletrônica
<b>SEFIP/GFIP</b>	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
<b>SINTEGRA</b>	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
<b>SPED</b>	Sistema Público de Escrituração Digital
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>RCU</b>	Registro Cadastral Unificado
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Obrigação tributária.....</b>	<b>17</b>
<b>1.2 Espécies de obrigação .....</b>	<b>18</b>
<b>1.3 As obrigações acessórias no código tributário nacional.....</b>	<b>20</b>
<b>2 APLICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>24</b>
<b>2.1 Obrigações acessórias mensais .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2 Obrigações acessórias anuais .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3 Livros comerciais e fiscais .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4 Aplicação nos diferentes regimes tributários empresariais .....</b>	<b>28</b>
<b>3 AUMENTO DA BUROCRATIZAÇÃO.....</b>	<b>30</b>
<b>3.1 Fragmentação legal.....</b>	<b>30</b>
<b>3.2 Falta de padronização .....</b>	<b>31</b>
<b>3.3 Atualizações constantes .....</b>	<b>32</b>
<b>3.4 Tecnologia insuficiente .....</b>	<b>33</b>
<b>3.5 Obrigações acessórias e os desafios no empreendedorismo .....</b>	<b>34</b>
<b>3.6 Consequências da burocratização das obrigações acessórias .....</b>	<b>36</b>
<b>4 A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....</b>	<b>45</b>
<b>4.1 Lei complementar nº 199/2023.....</b>	<b>51</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>66</b>

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é notoriamente complexo, refletindo a diversidade e amplitude das atividades econômicas em um país de dimensões continentais. Entre os muitos elementos que compõem esse sistema, as obrigações acessórias emergem como uma faceta fundamental, desempenhando um papel crucial na coleta de informações detalhadas sobre as atividades empresariais e no controle da arrecadação de tributos. Entretanto, ao longo do tempo, tornou-se evidente que o acúmulo crescente dessas obrigações tem gerado um impacto negativo, manifestando-se na forma de uma burocratização excessiva.

As obrigações acessórias, que incluem uma variedade de documentos e declarações exigidos das empresas, visam proporcionar transparência, eficiência e controle no sistema tributário. No entanto, a crescente complexidade e quantidade dessas exigências tornaram o cumprimento das obrigações tributárias uma tarefa onerosa e desafiadora para empreendedores e empresas em todo o país. A sobrecarga documental não apenas direciona recursos valiosos para atividades administrativas, mas também constitui um entrave significativo ao crescimento econômico e à competitividade das empresas.

Neste contexto, esta monografia busca analisar de forma aprofundada o impacto das obrigações acessórias no aumento da burocratização do sistema tributário brasileiro. Será realizada uma investigação detalhada das causas e consequências dessa crescente complexidade das obrigações acessórias, examinando como essa burocracia afeta empreendedores e empresas, especialmente as de pequeno e médio porte, ao longo do tempo.

A compreensão desses desafios é fundamental, não apenas para identificar os problemas existentes, mas também para contribuir com discussões e propostas que possam levar à simplificação das obrigações acessórias e, por conseguinte, à desburocratização do sistema tributário brasileiro. Este estudo se propõe a lançar luz sobre um tema de grande relevância para a economia e a sociedade brasileira, buscando oferecer insights valiosos que possam auxiliar na promoção de um ambiente mais propício aos negócios, ao crescimento econômico e à competitividade.

Para além, o presente trabalho baseou-se na interpretação dinâmica e totalizante da realidade contemporânea, considerando o contexto social, econômico e legislativo dos fatos

em análise. Além disso, como procedimentos necessários para este projeto, foi utilizada extensa revisão bibliográfica, bem como estudo de iniciativas legislativas brasileiras.

No que tange ao método de pesquisa, pode-se destacar que foi utilizado o hipotético-dedutivo, pois é um procedimento compreendido como mais adequado para o presente estudo.

Para tanto, este trabalho conta com seis capítulos, que abordaram (i) o sistema tributário brasileiro; (ii) aplicação das obrigações acessórias no sistema tributário brasileiro; (iii) o aumento da burocratização; (iv) a reforma tributária e seus efeitos nas obrigações acessórias, e (v) a conclusão sobre toda a temática estudada neste trabalho.

## 1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro é a estrutura legal e regulatória responsável pela arrecadação de tributos no país. Ele é composto por um conjunto de leis, normas e instituições que estabelecem as obrigações fiscais dos contribuintes e as competências dos entes federativos (União, estados, Distrito Federal e municípios) na cobrança e administração dos tributos.

No Brasil, existem três principais categorias de tributos: impostos, taxas e contribuições. Os impostos são cobrados de forma compulsória e não estão diretamente vinculados a uma contraprestação específica por parte do Estado. As taxas são cobradas em contrapartida à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Já as contribuições têm uma finalidade específica, como a seguridade social, e podem ser exigidas tanto pela União quanto pelos demais entes federativos.

Os impostos são tributos de caráter compulsório, o que significa que sua cobrança é obrigatória e independe de uma contraprestação direta do Estado em favor dos contribuintes. Isso implica que os cidadãos e as empresas são obrigados a pagar impostos sem a garantia de receberem bens ou serviços específicos em troca. Os impostos desempenham um papel crucial na arrecadação de receitas públicas, sendo essenciais para o financiamento das atividades governamentais em diversas áreas, como saúde, educação e infraestrutura. Exemplos de impostos no Brasil incluem o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

As taxas são tributos que têm uma relação mais direta com a contraprestação estatal. Elas são cobradas em contrapartida à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis ou em razão do exercício do poder de polícia pelo Estado. Isso significa que, quando os contribuintes pagam taxas, esperam receber um serviço público identificável e que possam utilizar individualmente. Por exemplo, a taxa de coleta de lixo é cobrada para financiar o serviço de remoção de resíduos sólidos, e os contribuintes que pagam essa taxa esperam receber esse serviço em troca.

As contribuições são tributos que possuem uma finalidade específica e podem ser

instituídas tanto pela União quanto pelos demais entes federativos (estados e municípios). Elas são direcionadas para o financiamento de áreas ou políticas específicas, como a seguridade social, a previdência social e a saúde. Diferentemente dos impostos, as contribuições têm um propósito definido e são vinculadas ao custeio de determinados programas ou serviços. Por exemplo, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem como finalidade o financiamento da seguridade social, incluindo a previdência social e a assistência social.

O sistema tributário brasileiro é baseado no princípio da capacidade contributiva, que estabelece que os tributos devem ser cobrados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Além disso, o sistema também incorpora princípios como a legalidade, a isonomia e a não cumulatividade.

A competência para instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos é dividida entre os entes federativos, de acordo com o princípio da repartição de competências. A Constituição Federal estabelece a competência privativa da União para instituir impostos sobre o comércio exterior, renda, produtos industrializados e outros, enquanto estados e municípios têm competência para instituir impostos sobre propriedade de veículos, transmissão causa mortis, entre outros.

A administração tributária é uma função crítica no contexto de qualquer sistema fiscal e desempenha um papel essencial na coleta de receitas governamentais, no cumprimento das leis tributárias e na manutenção da equidade fiscal. No Brasil, essa tarefa é realizada por órgãos governamentais específicos, com destaque para a Receita Federal do Brasil e as Secretarias de Fazenda dos estados e municípios.

A Receita Federal do Brasil, como o principal órgão de administração tributária a nível federal, é incumbida de supervisionar a arrecadação de tributos federais, bem como a fiscalização das obrigações fiscais dos contribuintes. Esta entidade exerce uma função estratégica na implementação e execução das políticas fiscais do governo federal, com ênfase na coleta eficaz de impostos como Imposto de Renda, PIS, COFINS, e outros tributos federais.

Nos níveis estadual e municipal, as Secretarias de Fazenda assumem um papel análogo. Essas secretarias são responsáveis pela administração dos tributos estaduais e municipais, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre

Serviços), respectivamente. Elas desempenham um papel crucial na gestão das receitas tributárias locais, garantindo que os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais de acordo com as leis estabelecidas pelas autoridades estaduais e municipais.

Além disso, esses órgãos desempenham funções que vão além da mera arrecadação e fiscalização. Eles também estão envolvidos na elaboração e revisão das regulamentações fiscais, na prestação de informações e orientações aos contribuintes, na facilitação da conformidade tributária e na modernização dos processos administrativos, incluindo a implementação de sistemas digitais de coleta de impostos e prestação de contas.

A administração tributária no Brasil enfrenta desafios significativos, como a complexidade do sistema tributário, a evasão fiscal, a informalidade econômica e a necessidade de promover a eficiência administrativa. Além disso, a administração tributária deve equilibrar a busca por receitas fiscais com a promoção do crescimento econômico e o incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Em resumo, os órgãos responsáveis pela administração tributária desempenham um papel crítico na coleta de receitas públicas, no cumprimento das leis tributárias e no desenvolvimento econômico do país. Seu papel envolve não apenas a arrecadação de tributos, mas também a promoção da conformidade voluntária e a implementação de políticas tributárias que reflitam os objetivos e as necessidades da sociedade brasileira.

Apesar de ser um sistema complexo, o sistema tributário brasileiro está em constante revisão e debate, buscando a simplificação, a transparência e a justiça fiscal. Reformas tributárias têm sido discutidas e propostas visando a melhoria do sistema, com o objetivo de estimular o desenvolvimento econômico, reduzir a carga tributária e aumentar a eficiência na arrecadação e distribuição dos recursos públicos.

No sistema tributário brasileiro, as obrigações acessórias têm uma longa história que remonta à origem do próprio sistema de arrecadação de tributos. Essas obrigações foram introduzidas como instrumentos para garantir a transparência, a fiscalização e o controle do cumprimento das obrigações tributárias.

A história das obrigações acessórias no Brasil remonta ao período colonial, influenciada



pelo sistema tributário português vigente na época. Durante o domínio colonial, os colonizadores portugueses estabeleceram diversas obrigações formais como parte do processo de arrecadação de tributos. Essas obrigações incluíam o registro detalhado das atividades econômicas, a escrituração contábil minuciosa e a emissão de documentos fiscais, tais como notas fiscais e recibos.

A principal finalidade dessas obrigações acessórias era permitir o controle rigoroso exercido pela Coroa Portuguesa sobre as atividades econômicas e a arrecadação de impostos na colônia. Isso possibilitava a quantificação precisa das atividades comerciais e produtivas, garantindo que os tributos devidos fossem recolhidos.

Com a independência do Brasil e a instauração do Império, novas leis e decretos foram promulgados para regulamentar as obrigações acessórias relacionadas à arrecadação de impostos. Durante a República Velha, também foram implementadas normas tributárias que exigiam o cumprimento de obrigações acessórias específicas. Nesse período, a burocracia estatal experimentou um crescimento significativo, refletindo-se nas obrigações acessórias, que se tornaram mais complexas e detalhadas.

À medida que o país se desenvolvia economicamente e socialmente, as obrigações acessórias evoluíram em complexidade para atender às demandas crescentes de controle e transparência na arrecadação de tributos. O aumento da atividade industrial, comercial e agrícola exigia um maior grau de detalhamento nas informações fornecidas pelos contribuintes.

Contudo, foi com o avanço da tecnologia que se deu uma modernização significativa das obrigações acessórias. A informatização e a digitalização dos processos fiscais tornaram as obrigações mais eficientes e acessíveis. A introdução de sistemas eletrônicos e a padronização de formatos de dados simplificaram a coleta, o processamento e a análise das informações fiscais.

A modernização das obrigações acessórias também teve um impacto positivo na redução da carga burocrática sobre os contribuintes, uma vez que o cumprimento dessas obrigações tornou-se mais ágil e preciso. Além disso, a capacidade de cruzar dados de diferentes fontes permitiu uma fiscalização mais efetiva por parte dos órgãos competentes.

Nos dias atuais, o aperfeiçoamento e a atualização contínuos das obrigações acessórias são fundamentais para acompanhar as constantes mudanças no sistema tributário brasileiro. Essas mudanças podem incluir novas exigências legais, atualizações tecnológicas e adaptações às necessidades do governo e dos contribuintes. Portanto, as obrigações acessórias desempenham um papel crucial na efetividade da fiscalização e no cumprimento das obrigações fiscais, refletindo a evolução histórica e tecnológica do país.

### **1.1 Obrigação tributária**

A obrigação tributária é um conceito de suma importância no âmbito do direito tributário, possuindo repercussões profundas no panorama econômico de uma nação. Ela constitui o elo jurídico que impõe ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento de tributos ao sujeito ativo, desempenhando, portanto, um papel de vital relevância para a sustentação das atividades governamentais e a viabilização das políticas públicas.

De acordo com o jurista Hugo de Brito Machado define obrigação tributária como sendo:

É a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular o crédito. (Machado, 2017, p. 130)

Ou seja, a obrigação tributária é dotada de dois elementos fundamentais: o sujeito passivo e o sujeito ativo. O sujeito passivo, isto é, o contribuinte, é aquele que se encontra legalmente obrigado a satisfazer a obrigação tributária, sendo que essa qualidade pode ser atribuída tanto a pessoas físicas como a pessoas jurídicas. Por sua vez, o sujeito ativo é representado pelo Estado, a entidade investida do poder de tributar, detentora do direito de exigir o pagamento do tributo.

Na dinâmica da relação obrigacional tributária, aquele agente que protagoniza o fato gerador, determinante da obrigação tributária, assume o status de sujeito passivo, ou seja, incumbe-lhe a qualidade de devedor no contexto dessa relação jurídica obrigacional. A legislação tributária, por sua vez, atribui a essa figura a qualificação de contribuinte ou responsável.

Em decorrência dessa classificação legal, emerge para o sujeito ativo, comumente representado pela entidade de direito público, notadamente a fazenda pública, a prerrogativa de erigir o crédito tributário, valendo-se do instituto do lançamento, e de demandar o seu adimplemento. Este quadro normativo encontra-se delineado no Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 142, que estabelece os contornos e as bases para tal procedimento:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Brasil, 1966)

Além desses componentes basilares, a obrigação tributária incorpora, também, a base de cálculo, que corresponde ao valor ou grandeza econômica utilizada como parâmetro para a determinação do montante devido, bem como a alíquota, que se traduz na taxa percentual aplicada à base de cálculo, com o intuito de calcular o valor do tributo.

A Constituição Federal, em consonância com o seu artigo 146, inciso III, alínea "b", estabelece que a competência para a regulamentação de normas gerais no âmbito tributário, particularmente no que tange a temas como obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, é reservada à lei complementar. Tal prerrogativa confere à legislação ordinária a proibição de abordar tais questões, sendo-lhe vedado tratar desses assuntos.

O Código Tributário Nacional (CTN), um instrumento legal de natureza ordinária que detém, de forma excepcional, status de lei complementar, assume o papel de regulamentar a relação jurídica tributária. Ele delinea os dispositivos essenciais que viabilizam a execução das atividades pertinentes à cobrança de tributos, ao mesmo tempo em que conceitua as obrigações tributárias e os fatos geradores.

## **1.2 Espécies de obrigação**

No âmbito do direito tributário, as obrigações tributárias são categorizadas em duas modalidades, com base na natureza da prestação exigida, a qual pode ser de cunho patrimonial, compreendendo o pagamento de tributos ou penalidades, ou de natureza instrumental, relacionada aos deveres formais que servem aos interesses da Administração Pública. Esta

distinção é consagrada no artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), que discrimina as espécies de obrigações tributárias como obrigação principal e obrigação acessória.

A obrigação tributária principal, conforme delineada no parágrafo 1º do mencionado artigo, refere-se à obrigação de caráter patrimonial que recai sobre o sujeito passivo em decorrência da ocorrência do fato imponible. Essa obrigação se traduz na necessidade de efetuar o pagamento do tributo ou multa e é integralmente extinta com a quitação devida. É importante destacar, conforme salientado pelo estudioso Leandro Paulsen (2020, p. 220), que as obrigações tributárias principais, ou seja, aquelas relacionadas ao pagamento, estão sujeitas a um estrito controle legal (conforme estipulado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97, inciso V, do CTN), dependendo de uma lei que defina todos os seus aspectos.

Por outro lado, a obrigação tributária acessória, como delineada no parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, aborda prestações de natureza instrumental, as quais podem ser positivas (realizar) ou negativas (abster-se) e estão relacionadas a ações ou omissões que não possuem conteúdo econômico direto, mas que servem aos interesses da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, com base na legislação vigente. Paulsen afirma que:

As obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, denominadas de obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu, mas dependem sempre de intermediação legislativa (Paulsen, 2020, p. 29).

É importante ressaltar que o descumprimento das obrigações acessórias resulta na aplicação de multas, de acordo com o disposto no artigo 113, parágrafo 3º, do Código Tributário Nacional (CTN). Embora as obrigações acessórias, em princípio, não tenham implicações de natureza patrimonial, o não cumprimento destas obrigações acarreta a imposição de penalidades ao sujeito passivo da relação obrigacional. Consequentemente, essa situação se converte em uma obrigação principal, conforme estabelecido pelas disposições do referido código.

Nesse sentido, o fato gerador que origina a obrigação acessória é definido como qualquer circunstância que, de acordo com a legislação em vigor, demanda a realização ou a abstenção de um ato que não se enquadra na categoria de obrigação principal, conforme estabelecido no artigo 115 do Código Tributário Nacional (CTN). Em outras palavras, uma

vez que a situação descrita na legislação tributária como hipótese de incidência se materialize, a obrigação acessória será automaticamente acionada no contexto prático.

A legislação tributária, por sua vez, abrange um conjunto normativo que compreende leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares que tratam, total ou parcialmente, sobre tributos e as relações jurídicas relacionadas a eles, conforme prescrito no artigo 96 do CTN. É importante ressaltar, no entanto, que é imperativo que a própria lei institua a obrigação acessória, como enfatizado por Takano (apud Paulsen, 2020, p. 221):

Mas não se pode perder de vista a necessidade de que a própria lei crie o dever formal, ainda que deixe ao Executivo seu detalhamento. Estão sob reserva legal relativa (art. 5º, II, da CF), obrigando exclusivamente, a quem a lei imponha o dever formal, independente de serem ou não contribuintes. Criadas por lei podem ser detalhadas pelo Executivo.

### **1.3 As obrigações acessórias no código tributário nacional**

No âmbito do Direito Tributário, as obrigações acessórias desempenham um papel de extrema importância na efetivação da arrecadação dos tributos e no controle exercido pelo Estado sobre a atividade econômica e fiscal dos contribuintes. Essas obrigações representam uma faceta crucial do sistema tributário, uma vez que não se limitam apenas à obrigação principal de pagamento dos tributos, mas também abrangem uma série de requisitos formais, documentação e informações que os contribuintes são legalmente obrigados a fornecer ao fisco.

Em sua essência, as obrigações acessórias têm como finalidade principal a facilitação da fiscalização tributária e a verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Isso ocorre por meio da coleta de informações detalhadas sobre as atividades econômicas, transações financeiras e patrimônio dos contribuintes. As autoridades fiscais utilizam esses dados para cruzar informações, identificar possíveis irregularidades e calcular corretamente os valores devidos a título de tributação.

Dentre as obrigações acessórias mais comuns estão a emissão de documentos fiscais, como notas fiscais e recibos, a escrituração contábil, a entrega de declarações fiscais e a manutenção de registros contábeis e fiscais adequados. Além disso, as obrigações acessórias podem abranger também o fornecimento de informações sobre a folha de pagamento, movimentações financeiras, estoques, operações financeiras, entre outras.

A exigência dessas obrigações acessórias é uma forma de garantir a transparência e a conformidade fiscal por parte dos contribuintes, contribuindo para a igualdade e justiça no sistema tributário. Elas permitem que o Estado acompanhe de perto as atividades econômicas, evitando a sonegação fiscal e assegurando que todos os contribuintes paguem os tributos devidos de acordo com a legislação vigente.

Além disso, a complexidade e abrangência das obrigações acessórias podem variar significativamente de acordo com o país e a legislação tributária específica. No Brasil, por exemplo, as obrigações acessórias são regulamentadas por uma série de normas federais, estaduais e municipais, criando um ambiente regulatório complexo que requer o cumprimento rigoroso por parte das empresas.

A denominação escolhida pelo legislador, obrigação acessória, já nasceu sob chuva de críticas. Tanto o caráter obrigacional, quanto a acessoriedade, foram colocados em dúvida pela doutrina, como José Wilson Ferreira Sobrinho (1986, p. 191) bem destaca a antiga polêmica:

Falar em obrigação tributária acessória nos dias que correm é quase uma temeridade científica. Com efeito, a quase totalidade da doutrina nacional do Direito Tributário sustenta a sua inexistência com base na atecnia do Código Tributário Nacional ou com base na doutrina alienígena.

É comum nos compêndios e manuais que inundam as livrarias a afirmação de que a obrigação tributária acessória não é uma obrigação em sentido técnico, posto lhe faltarem os requisitos da patrimonialidade e da transitoriedade. Nesse mar de discórdia doutrinária segue tendo vigência o art. 113, §2, do CTN.

Tomando-se como ponto de partida o direito positivo, é possível obter alguns elementos interpretativos para a construção da norma, que, aliados à análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, esclarecem o que vem a ser a obrigação acessória no direito tributário brasileiro.

O Código Tributário Nacional conceitua as obrigações tributárias no artigo 113, diferenciando-as entre principal e acessória:

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.”

No artigo 115 é definido o fato gerador da obrigação acessória e o no artigo 122 o seu sujeito passivo. Os dispositivos possuem a seguinte redação:

[...]

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

[...]

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (Brasil, 1966)

Apenas pela simples leitura dos dispositivos, em análise ainda que apressada, já se faz perceptível a vagueza de sentido dos artigos 115 e 122 do CTN, que conferem ao legislador e à administração, irrestrita margem de atuação. Em comentário ao artigo 115 do CTN, Sacha Navarro Coêlho (1999, p. 583-584) não poupou críticas:

O artigo [115] não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’; decorrem de prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’ etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória ‘é qualquer situação’ que, na forma de ‘legislação aplicável’ impõe a ‘prática ou abstenção de ato’. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não-fazer por força de lei.

As obrigações acessórias são deveres impostos por lei aos contribuintes, destinados a fornecer informações, documentos e cumprir formalidades que auxiliam a fiscalização tributária.

Embora não envolvam o pagamento direto do tributo, as obrigações acessórias possuem natureza tributária, uma vez que estão intimamente ligadas ao cumprimento das obrigações principais.

As obrigações acessórias têm o objetivo de proporcionar ao Estado meios para fiscalizar e controlar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Por meio das informações fornecidas pelas obrigações acessórias, é possível garantir maior transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, bem como promover a segurança jurídica nas relações tributárias.

As obrigações acessórias no Direito Tributário desempenham um papel indispensável para o funcionamento adequado do sistema tributário. Ao fornecer informações, documentação e formalidades que auxiliam a fiscalização, elas garantem a transparência nas

relações entre o Estado e os contribuintes, promovem a arrecadação eficiente dos tributos e evitam a sonegação fiscal. Portanto, é imprescindível que os contribuintes estejam cientes de suas obrigações acessórias e as cumpram de forma correta, visando a regularidade fiscal e a segurança jurídica nas relações tributárias.



## **2 APLICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

As obrigações acessórias, como definidas pelo Código Tributário Nacional brasileiro, constituem uma parte essencial da estrutura tributária do país. Elas representam os procedimentos burocráticos que servem como base para o cálculo e pagamento dos tributos, bem como para a futura fiscalização das empresas. Este estudo explora a natureza e o propósito das obrigações acessórias no contexto tributário brasileiro, destacando a ampla gama de declarações e atividades que compõem esse conjunto de obrigações.

Além disso, é ressaltada a transição para a entrega eletrônica dessas obrigações, uma vez que a maioria das fiscalizações é realizada eletronicamente. Isso implica que as declarações fiscais e sociais desempenham um papel crítico na disponibilização de dados das empresas para a fiscalização e no cruzamento de informações, permitindo que o governo identifique possíveis irregularidades.

Como por exemplo: Emissão da nota fiscal de venda de mercadoria ou serviço; Emissão das guias de recolhimento dos tributos; Escrituração dos livros fiscais; Confecção e envio das declarações fiscais pertinentes; Demonstrações Contábeis; Folha de pagamento, contracheques; Confecção e envio das declarações sociais.

### **2.1 Obrigações acessórias mensais**

No âmbito das obrigações acessórias mensais, destacam-se diversas declarações de competência municipal, estadual e federal.

A Declaração Eletrônica de Serviços (DES) é uma exigência municipal para empresas prestadoras de serviços, usada para informar o valor total dos serviços prestados no mês.

A Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) é uma declaração estadual relacionada às operações sujeitas à substituição tributária do ICMS.

O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) é uma obrigação estadual para contribuintes do ICMS que utilizam

processamento eletrônico de dados, também se aplica a contribuintes substitutos tributários.

A Escrituração Contábil Digital do ICMS/IPI (EFD ICMS/IPI) é uma obrigação estadual que substituiu a escrituração em papel de diversos livros fiscais.

A Declaração de Débitos Tributários Federais (DCTF) é uma declaração de competência federal que abrange informações sobre impostos federais, como IRPJ, IRRF, IPI e CSLL.

A EFD Contribuições é uma obrigação federal que abrange a contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em diferentes regimes de apuração.

Adicionalmente, há obrigações mensais relacionadas à Previdência Social, como o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP/GFIP), bem como o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), que informa admissões e demissões de empregados registrados sob o regime da CLT.

## **2.2 Obrigações acessórias anuais**

No contexto das obrigações acessórias anuais, a Escrituração Contábil Digital (ECD) representa uma obrigação federal que visa substituir a escrituração em papel de livros como o Diário, o Razão e outros registros contábeis.

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), também de competência federal, substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e informa operações que afetam o IRPJ e a CSLL.

A Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), é um documento de entrega anual com prazo limite em 31 de março do ano subsequente. Seu propósito principal é permitir que empresas enquadradas no regime do Simples Nacional declarem ao Governo Federal o correto pagamento dos tributos referentes ao ano anterior. Além disso, a DEFIS é utilizada para reportar informações como despesas da empresa durante o período, detalhes sobre a distribuição societária dos sócios e o número de colaboradores no período analisado.

O Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), é um imposto que incide sobre o faturamento mensal das empresas. Isso significa que, se uma empresa não registrou movimentação financeira em um determinado mês, ela fica isenta do pagamento do imposto nesse período. O DAS é uma parte essencial do cumprimento das obrigações tributárias das empresas enquadradas no Simples Nacional, garantindo que os valores devidos sejam corretamente arrecadados de acordo com o regime simplificado de tributação.

A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) é uma declaração obrigatória para todas as pessoas jurídicas e reporta retenções de impostos em pagamentos e recebimentos.

A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) permite ao governo controlar a atividade trabalhista e identificar beneficiários do abono salarial PIS/PASEP. Além disso, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) também é considerada, pois os sócios das empresas podem estar sujeitos a essa obrigação.

### **2.3 Livros comerciais e fiscais**

No contexto das empresas optantes pelo regime tributário do Lucro Real, o compromisso com o registro e controle adequados de suas operações e prestações é uma tarefa que demanda rigor e atenção aos detalhes. Essa categoria tributária, que se destina a empresas de médio e grande porte, impõe uma série de obrigações, incluindo a manutenção de diversos livros comerciais e fiscais, cujo cumprimento é de suma importância para a conformidade fiscal.

Os livros comerciais e fiscais requeridos para as empresas sob o regime do Lucro Real desempenham um papel fundamental na organização e transparência das operações empresariais.

O Livro Diário é o registro básico de toda a escrituração contábil da empresa. Nele, devem ser lançados, dia a dia, todos os atos ou operações que impactam a situação patrimonial da pessoa jurídica. O Livro Diário é uma peça-chave para a elaboração das demonstrações contábeis da empresa.

Livro Razão: O Livro Razão, por sua vez, é utilizado para resumir e totalizar, por conta

ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário. Sua escrituração deve ser individualizada e obedecer à ordem cronológica das operações, auxiliando na análise e controle das movimentações financeiras.

O Livro de Registro de Duplicatas, caso a empresa realize vendas a prazo com emissão de duplicatas, este livro é de escrituração obrigatória. Ele serve para registrar as informações relacionadas às duplicatas emitidas, possibilitando o controle das transações comerciais.

O Livro Caixa demonstra toda a movimentação financeira e bancária da empresa, oferecendo uma visão detalhada das receitas e despesas. Embora possa ser dispensado para empresas com Livro Diário e Livro Razão adequados, ele é uma ferramenta útil para o controle financeiro.

O Livro Registro de Inventário deve conter informações detalhadas sobre as mercadorias, produtos manufaturados, matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial, que é levantado ao final de cada período de apuração.

O Livro Registro de Entradas é destinado à identificação dos fornecedores e das compras de bens destinados à industrialização e/ou comercialização, esse livro contribui para a rastreabilidade das aquisições e a conformidade fiscal.

O Livro para Registro Permanente de Estoque é exigido para empresas que exercem atividades de compra e venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda. O controle de estoques é fundamental para avaliação pelo método do custo médio.

O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) é destinado a transcrever a apuração do lucro real, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como outras informações econômico-fiscais da empresa.

O Livro de Movimentação de Combustíveis deve ser escrito diariamente pelos postos revendedores de combustíveis, registrando as movimentações desse produto.

Esses livros comerciais e fiscais não apenas atendem às obrigações legais, mas também são valiosas ferramentas para o acompanhamento das finanças, o controle de estoques, a elaboração de relatórios gerenciais e a análise de desempenho. Além disso, eles fornecem informações essenciais para o cálculo de tributos, permitindo que a empresa cumpra suas obrigações fiscais de forma precisa e transparente.

Portanto, para as empresas optantes pelo Lucro Real, o cuidado e a precisão na manutenção desses registros são imprescindíveis. Eles não apenas atendem às exigências legais, mas também contribuem para uma gestão empresarial sólida e para a conformidade fiscal, aspectos fundamentais para o sucesso e a sustentabilidade dos negócios.

#### **2.4 Aplicação nos diferentes regimes tributários empresariais**

Nos regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, as empresas enfrentam diferentes obrigações acessórias relacionadas à prestação de informações fiscais e econômicas.

O Simples Nacional é uma modalidade tributária voltada para empresas de pequeno e médio porte. As faixas são determinadas conforme o faturamento dos 12 meses anteriores, ou seja, correspondentes ao último ano.

Fazem parte da guia de recolhimento os seguintes impostos: PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, CPP, dentre outros.

Nesse modelo de tributação, as obrigações incluem a DEFIS, uma declaração anual de informações econômicas e fiscais, e o DAS, um documento de arrecadação mensal calculado com base no faturamento. Outras obrigações acessórias envolvem a DIRF, a DESTDA, entre outras.

No Lucro Presumido, um regime intermediário de tributação, as empresas também têm obrigações como a DES, a DCTF, o SPED Fiscal, a GIA (quando há substituição tributária) e outras.

Já no regime de Lucro Real, considerado o mais complexo, as empresas devem cumprir

obrigações como o SINTEGRA, o EFD ICM/IPI, o SEFIP/GFIP, o CAGED e a Escrituração Contábil Digital (ECD), além de outras obrigações como ECF, DIRF, RAIS e DIRPF.

Essas obrigações acessórias variam em complexidade e frequência de acordo com o regime tributário escolhido, exigindo conformidade rigorosa por parte das empresas para atender aos requisitos legais e fiscais.

### **3 AUMENTO DA BUROCRATIZAÇÃO**

A complexidade das obrigações acessórias é uma das principais causas da burocratização do sistema tributário brasileiro. Essas obrigações frequentemente exigem uma quantidade significativa de informações detalhadas, documentação extensa e preenchimento preciso de formulários específicos. Além disso, as exigências variam consideravelmente de acordo com a natureza do negócio e o regime tributário adotado pela empresa.

#### **3.1 Fragmentação legal**

A fragmentação legal é um dos traços marcantes e desafiadores do sistema tributário brasileiro. Nesse contexto, torna-se evidente que o país apresenta uma complexa rede de tributos que abrange esferas federais, estaduais e municipais, cada uma delas com sua própria e vasta gama de obrigações acessórias específicas. Essa fragmentação é uma das principais fontes de burocracia e desafios para empresas e contribuintes em geral, aumentando consideravelmente a complexidade do sistema tributário e o número de obrigações a serem cumpridas.

A diversidade de tributos que coexistem no Brasil, incluindo impostos federais como o Imposto de Renda e o PIS/Cofins, impostos estaduais como o ICMS e impostos municipais como o IPTU, resulta em uma complexidade substancial em termos de conformidade tributária. Cada uma dessas esferas governamentais tem sua própria legislação, regras, prazos e procedimentos para o cumprimento das obrigações acessórias, criando um mosaico de obrigações que podem ser difíceis de administrar para empresas que operam em diferentes estados e municípios.

Além disso, a fragmentação legal frequentemente implica em diferentes interpretações das leis tributárias em todo o país. Isso pode levar a disputas legais e litígios entre contribuintes e autoridades fiscais, acrescentando uma camada adicional de complexidade ao sistema tributário. A falta de uniformidade e a sobreposição de regras tributárias entre as diferentes esferas governamentais são fatores que aumentam significativamente a carga burocrática sobre as empresas, tornando o cumprimento das obrigações acessórias uma tarefa árdua e custosa.

Nesse contexto, a fragmentação legal também pode resultar em dificuldades no que diz

respeito à concorrência e à competitividade. Empresas que operam em regiões com legislação tributária mais onerosa podem enfrentar desvantagens competitivas em relação às que operam em áreas com cargas tributárias mais favoráveis. Essa disparidade pode distorcer a alocação de recursos e impactar negativamente a economia como um todo.

### **3.2 Falta de padronização**

A ausência de padronização nas obrigações acessórias, tanto entre diferentes estados como entre os diversos municípios do Brasil, constitui um dos obstáculos mais significativos para a simplificação e eficiência do sistema tributário nacional. Essa falta de uniformidade nas regras e formatos das obrigações acessórias adiciona uma camada adicional de complexidade e desafios para empresas que operam em âmbito nacional ou mesmo internacional. Cada jurisdição pode estabelecer suas próprias normas e requisitos, criando um cenário altamente fragmentado e desorganizado que impacta diretamente o ambiente de negócios.

O fato de diferentes estados e municípios possuírem suas próprias regulamentações tributárias e obrigações acessórias resulta em uma situação em que empresas precisam se adaptar continuamente às especificidades de cada localidade em que atuam. Isso envolve a compreensão detalhada das nuances de cada jurisdição, o que exige um investimento significativo de tempo e recursos para garantir o cumprimento de todas as obrigações legais.

Além disso, a falta de padronização frequentemente se traduz em uma sobrecarga administrativa para as empresas. Elas precisam manter uma equipe dedicada à gestão tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias, o que aumenta os custos operacionais e reduz a eficiência operacional.

Outro desafio que surge da falta de padronização é a dificuldade na implementação de sistemas de informação e tecnologia para atender às diferentes exigências em todo o país. A adaptação de sistemas de contabilidade e relatórios para lidar com uma variedade de formatos e regulamentações torna-se complexa e dispendiosa.

A falta de padronização também pode levar a erros e não conformidades tributárias inadvertidos. Empresas que operam em múltiplas jurisdições estão constantemente sujeitas ao risco de interpretar erroneamente ou negligenciar regras locais específicas, o que pode resultar



em multas e penalidades significativas.

Essa disparidade nas obrigações acessórias não apenas adiciona complexidade para as empresas, mas também cria um ambiente de insegurança jurídica. A incerteza em relação às obrigações tributárias em diferentes localidades prejudica a confiança dos investidores e a competitividade das empresas brasileiras.

### **3.3 Atualizações constantes**

A dinâmica das regras tributárias e das obrigações acessórias no Brasil é caracterizada por constantes atualizações e mudanças regulatórias. Esse cenário de evolução contínua impõe um ônus considerável sobre as empresas, que são obrigadas a manter-se constantemente atualizadas e em conformidade com as novas disposições legais.

A natureza intrinsecamente mutável das regras tributárias decorre, em parte, da complexidade do sistema tributário brasileiro, que abrange múltiplas esferas de governo e diversas categorias de tributos. Além disso, a economia e a sociedade estão em constante evolução, o que leva as autoridades fiscais a ajustar as regras tributárias para refletir essas mudanças.

Esse ambiente de atualizações frequentes cria uma série de desafios para as empresas, como a carga administrativa aumentada, a qual as empresas são obrigadas a manter equipes dedicadas à gestão tributária e ao monitoramento das mudanças regulatórias. Isso resulta em um aumento na carga administrativa e no custo operacional, à medida que os profissionais devem se dedicar a acompanhar e entender as atualizações em tempo real.

Já o risco de não conformidade é a rápida evolução das regras tributárias aumenta o risco de não conformidade. As empresas que não conseguem acompanhar as atualizações correm o risco de cometer erros inadvertidos e de estar em desacordo com as obrigações fiscais, o que pode resultar em multas e penalidades.

Outrossim, a complexidade operacional gera a necessidade de adaptação constante a novas regulamentações tributárias torna a operação das empresas mais complexa. Elas precisam ajustar seus processos internos, sistemas de contabilidade e sistemas de informação

para atender às novas exigências.

Além do mais, a volatilidade das regras tributárias pode criar incerteza financeira para as empresas, tornando mais difícil o planejamento fiscal de longo prazo e a previsão de custos tributários. Essa incerteza em relação às regras tributárias pode inibir o investimento estrangeiro e doméstico, uma vez que os investidores são relutantes em se comprometer em um ambiente regulatório volátil.

### **3.4 Tecnologia insuficiente**

A insuficiência tecnológica no contexto das obrigações acessórias no Brasil é uma questão que merece uma análise mais profunda. A adoção de tecnologia pode, de fato, representar uma solução eficaz para simplificar e otimizar o cumprimento das obrigações tributárias, no entanto, vários desafios impedem a realização plena desse potencial.

Em primeiro lugar, é importante destacar que a tecnologia desempenha um papel fundamental em praticamente todos os aspectos da conformidade tributária moderna. Sistemas de software avançados, automação de processos e soluções digitais podem simplificar a coleta, análise e transmissão de informações fiscais de forma significativa. No entanto, o Brasil enfrenta obstáculos significativos em relação à implementação eficaz dessas tecnologias.

A falta de sistemas eficientes de integração e transmissão de dados entre as administrações tributárias e as empresas é um dos principais desafios. Embora muitas empresas tenham investido em sistemas de contabilidade e software de gestão, a falta de padronização e de integração entre essas soluções e os sistemas utilizados pelas autoridades fiscais limita a eficácia da automação e da transmissão eletrônica de informações.

Em segundo lugar, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a diversidade de obrigações acessórias exigem soluções tecnológicas altamente adaptáveis e sofisticadas. Isso inclui a capacidade de lidar com diferentes formatos de relatórios, regras tributárias específicas de cada jurisdição e atualizações regulatórias constantes. As empresas muitas vezes enfrentam desafios na adaptação de seus sistemas internos para atender a essas demandas variadas.

Além disso, a falta de investimento em infraestrutura tecnológica por parte das

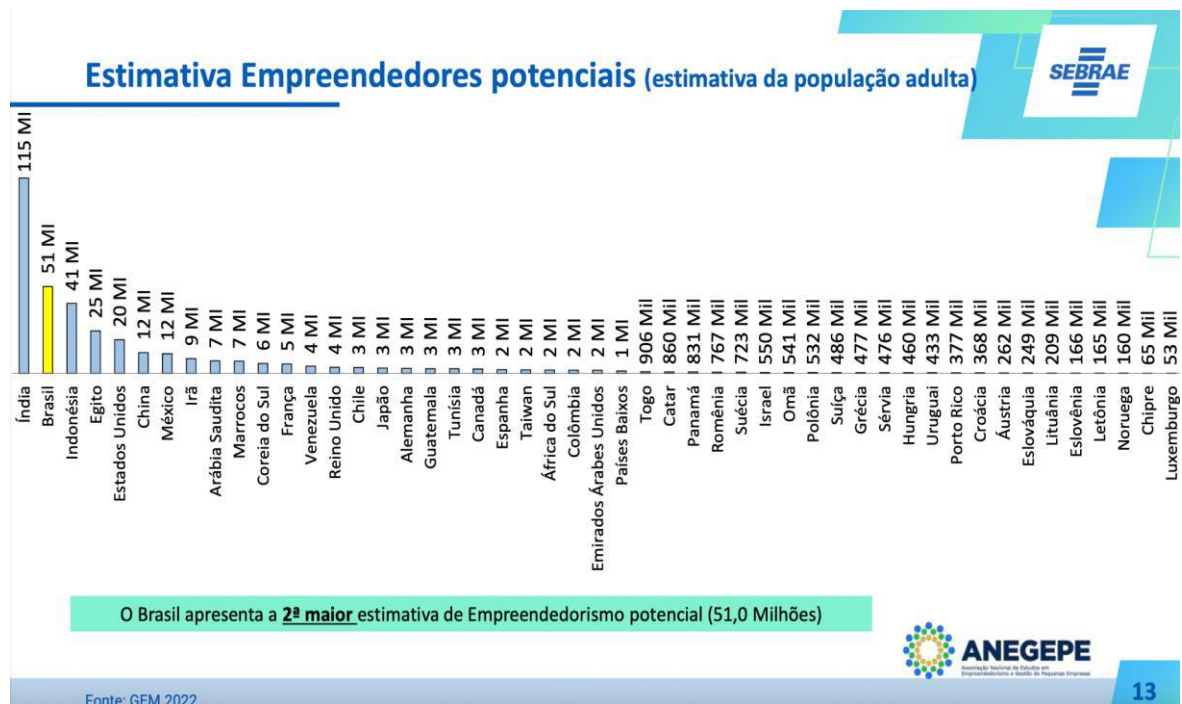
administrações tributárias pode representar um obstáculo significativo. Sem sistemas robustos e atualizados, as autoridades fiscais podem não ser capazes de receber e processar eficientemente as informações eletrônicas enviadas pelas empresas. Isso pode resultar em atrasos, erros e dificuldades na verificação e fiscalização das informações recebidas.

### **3.5 Obrigações acessórias e os desafios no empreendedorismo**

A análise detalhada do custo de conformidade tributária e dos métodos de recolhimento de tributos requer uma profunda reflexão, levando em consideração sua contribuição para a criação e manutenção de uma lógica coerente dentro do sistema tributário. Não basta que um sistema tributário seja considerado equitativo apenas em relação às suas alíquotas; é igualmente essencial que sua conformidade e cumprimento sejam acessíveis e viáveis para os contribuintes.

No contexto brasileiro, é evidente uma crescente manifestação de mentalidade empreendedora que não deve ser cerceada pelos intrincados meandros da legislação tributária vigente, como destacado na Tabela 1. A referida tabela, que apresenta a evolução das obrigações acessórias ao longo dos anos, sugere uma potencial correlação entre essa evolução e o aumento da burocratização no ambiente de negócios. Essa análise crítica é de suma importância para a compreensão do impacto das obrigações acessórias no sistema tributário brasileiro e para a consideração de estratégias que visem à simplificação e à maior eficiência desse sistema. Ela nos oferece uma visão clara das mudanças ao longo do tempo e destaca a necessidade de medidas que promovam uma relação mais equilibrada entre as obrigações tributárias e o ambiente de negócios no Brasil. Nesse sentido, a Tabela 1 representa uma valiosa referência para a análise aprofundada que será realizada neste estudo.

Tabela 1 - A Estimativa de Empreendedores potenciais mundial



Fonte: SEBRAE. Pesquisa "Global Entrepreneurship Monitor" (GEM 2022). Mar. 2023. Apresentação de Slides. p. 32

Consoante aos dados apresentados na referida tabela, o Brasil ostenta um substancial potencial empreendedor, demonstrando que o desejo de empreender ainda perdura no cenário econômico, mesmo em meio a um sistema tributário notoriamente complexo, que em certos momentos desencoraja as atividades produtivas.

A sobrecarga decorrente das obrigações acessórias, aliada às frequentes mudanças regulatórias, atua como um fator desalentador para o setor produtivo nacional. Mesmo o regime simplificado, notório como Simples Nacional, requer a adoção de seis diferentes registros fiscais e contábeis (Brasil, 2011), o que enfatiza a complexidade inerente ao sistema simplificado voltado para pequenos empreendimentos.

Uma das estratégias para promover uma distribuição mais equitativa da renda repousa na promoção do empreendedorismo em pequena escala. Através da multiplicidade de empreendimentos de menor porte, torna-se possível evitar a concentração exacerbada de empresas nas mãos de uma parcela restrita da sociedade. Em decorrência, observa-se um menor acúmulo de riqueza, o que não apenas favorece a economia, mas também beneficia o ambiente democrático.

Nesse contexto, uma das abordagens para incentivar o empreendedorismo consiste na redução e simplificação das obrigações acessórias impostas aos empresários, visando a manter suas atividades em estrita conformidade com a legislação vigente.

É relevante enfatizar que 44,8% dos empresários apontam o sistema tributário como um fator restritivo para o empreendedorismo. Essa porcentagem aumenta para 49,3% entre os empreendedores que já estão estabelecidos, sugerindo que quanto mais intensa a interação do empreendedor com o sistema tributário brasileiro, mais crítica se torna sua percepção em relação ao seu funcionamento (Sebrae, 2023).

Os tributos e os custos vinculados às obrigações acessórias são indicados pelos empreendedores brasileiros como o principal motivo pelo qual as empresas encerram suas operações (Sebrae, 2023), o que evidencia de forma contundente o impacto adverso que o sistema tributário nacional exerce sobre a prática empresarial diária.

### **3.6 Consequências da burocratização das obrigações acessórias**

A complexidade do sistema tributário traz consigo uma série de efeitos negativos. Um deles é o elevado custo de compliance, no contexto tributário, é um fator que merece uma análise detalhada devido às suas implicações significativas para as empresas. Esse custo refere-se ao conjunto de despesas, em termos de tempo e recursos financeiros, que as empresas devem suportar para cumprir com suas obrigações fiscais de acordo com a legislação tributária vigente.

Um dos principais componentes desse custo é a manutenção de equipes especializadas em contabilidade e fiscalidade. Dada a complexidade das leis tributárias, as empresas devem contar com profissionais altamente capacitados para garantir a conformidade com a legislação vigente. A contratação e a retenção desses profissionais implicam custos relacionados a salários, treinamentos, benefícios e outras despesas ligadas à gestão de recursos humanos.

Dessa forma, o investimento em tecnologia desempenha um papel fundamental no gerenciamento tributário moderno. As empresas precisam adquirir sistemas de software e tecnologias específicas para lidar com a complexidade tributária. Isso inclui sistemas de contabilidade, softwares de gestão tributária, ferramentas de conformidade fiscal e, em alguns

casos, até mesmo sistemas de automação que auxiliam no cálculo e no pagamento de impostos. O desenvolvimento e a manutenção dessas tecnologias acarretam custos significativos.

As constantes mudanças na legislação tributária requerem que as equipes envolvidas no cumprimento das obrigações fiscais passem por treinamento e educação continuada para se manterem atualizadas. Isso envolve investimentos em cursos, seminários, workshops e outros programas de desenvolvimento profissional, que também são considerados parte do custo de compliance.

Muitas empresas recorrem a consultorias e assessorias especializadas para garantir que estão cumprindo todas as obrigações fiscais de forma precisa e otimizada. Essas consultorias envolvem honorários profissionais, que podem ser substanciais, especialmente no caso de empresas de grande porte ou situações tributárias complexas.

Dessa maneira, é importante considerar os riscos e penalidades associados ao não cumprimento das obrigações fiscais. Isso pode resultar em multas, penalidades e litígios com o fisco. Portanto, parte do custo de compliance inclui os recursos financeiros reservados para lidar com eventuais riscos e contingências fiscais.

Por fim, além dos custos financeiros diretos, o tempo e os recursos administrativos dedicados ao cumprimento das obrigações fiscais também devem ser levados em conta. Isso inclui o tempo gasto na preparação de relatórios fiscais, na revisão de documentos e no contato com órgãos fiscais, o que também representa um custo para a empresa.

Em conjunto, esses elementos compõem o custo de compliance tributário, que pode representar uma parcela significativa dos recursos de uma empresa. Compreender e gerenciar eficazmente esse custo é fundamental para promover um ambiente empresarial mais eficiente e competitivo, permitindo que as empresas concentrem seus recursos em atividades produtivas e estratégicas.

O impacto desse custo de compliance nas empresas, especialmente nas de menor porte, é substancial. Os recursos financeiros que poderiam ser direcionados para investimentos em crescimento, inovação e expansão são, muitas vezes, desviados para atender às obrigações fiscais. Isso pode resultar em menor competitividade, dificuldades para crescer e até mesmo

em dificuldades financeiras.

Em resumo, o custo de compliance no contexto tributário é um ônus considerável para as empresas, influenciado pela complexidade do sistema tributário brasileiro. A reforma tributária, ao buscar simplificar o sistema e torná-lo mais eficiente, visa, em parte, reduzir esse custo, tornando o ambiente de negócios mais favorável e liberando recursos que podem ser redirecionados para investimentos produtivos e crescimento empresarial. Portanto, a análise desse custo de compliance é fundamental para compreender a importância das reformas tributárias em busca de um ambiente empresarial mais saudável e competitivo (Maneira, 2017, p. 91),

Outrossim, a complexidade inerente ao sistema tributário brasileiro não apenas aumenta os custos de conformidade das empresas, mas também gera uma significativa insegurança jurídica. Isso ocorre porque as normas tributárias muitas vezes não são claras e objetivas em sua redação, deixando espaço para interpretações diversas. Tal ambiguidade abre margem para diferentes entendimentos por parte dos contribuintes e do fisco, resultando em disputas e litígios que podem se prolongar por anos nos âmbitos administrativo e judicial.

A insegurança jurídica que emana desse cenário complexo possui implicações profundas no ambiente de negócios. Empresas muitas vezes se veem diante da necessidade de adotar estratégias cautelosas para evitar possíveis questionamentos tributários, o que pode limitar suas operações e investimentos. A falta de clareza nas normas tributárias também pode levar a erros inadvertidos no cumprimento das obrigações fiscais, o que, por sua vez, pode resultar em penalidades financeiras significativas.

Além disso, a insegurança jurídica tende a desencorajar investimentos, tanto de empresas nacionais quanto de investidores estrangeiros. A falta de previsibilidade e de estabilidade nas regras tributárias cria um ambiente onde os riscos fiscais são altos e difíceis de quantificar. Isso, por sua vez, afeta adversamente o clima de negócios e a confiança dos investidores, reduzindo o apetite por investimentos produtivos.

É importante ressaltar que a insegurança jurídica resultante da complexidade tributária não apenas prejudica as empresas, mas também impacta negativamente o crescimento econômico e o desenvolvimento do país como um todo. A incerteza nas regras tributárias pode

afetar a alocação de recursos, impedindo a economia de operar com máxima eficiência. Além disso, a presença de litígios tributários prolongados consome recursos do sistema judiciário e do fisco, recursos esses que poderiam ser direcionados para outras áreas prioritárias.

Portanto, a compreensão da insegurança jurídica como um subproduto da complexidade tributária é fundamental para avaliar os desafios enfrentados pelo ambiente de negócios no Brasil. É imperativo que as reformas tributárias busquem não apenas simplificar o sistema, mas também promover a clareza e a estabilidade das normas tributárias, a fim de mitigar a insegurança jurídica e criar um ambiente mais propício para investimentos, crescimento econômico e desenvolvimento sustentável (Torres, 2014, p. 225).

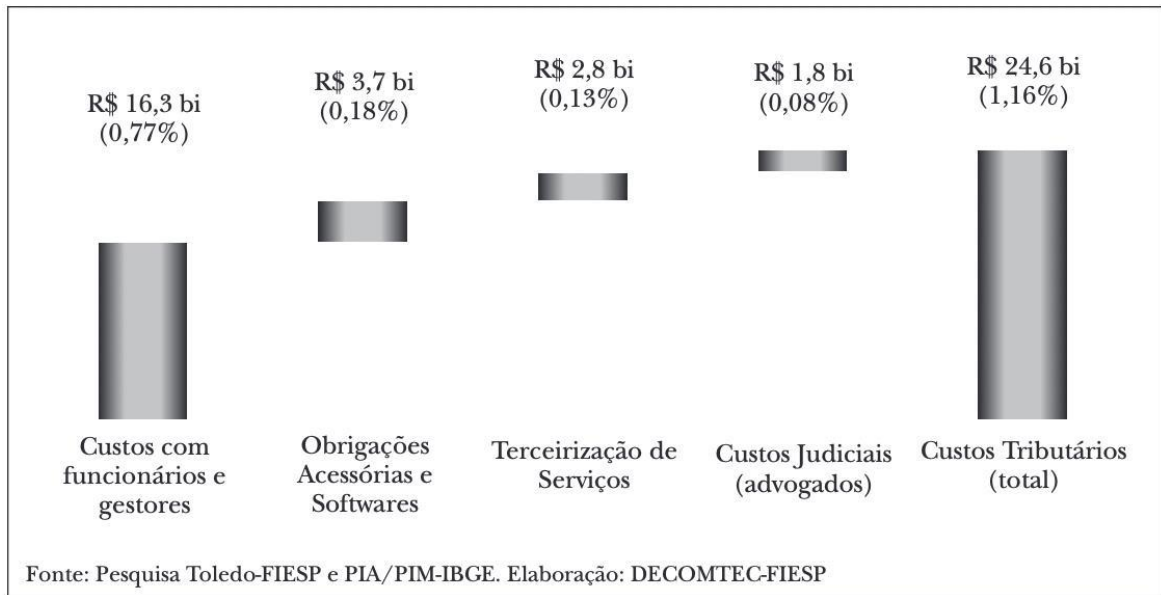
Em relação aos custos de conformidade à tributação, conhecidos também por *compliance costs of taxation*, em que pese sejam um tema de pouca atenção por parte da doutrina<sup>1</sup>, para este estudo em si possuem enorme relevância, pois releva seu impacto no desenvolvimento das empresas e, conseqüentemente, da sociedade como um todo; além da grande quantidade de tempo dispensado para tal, geram cifras enormes para sua implementação (Takano; Abrosto, 2022, não paginado).

Sob uma perspectiva gráfica, a análise revela que essa quantia equivale a 10% do custo anual total, que engloba tanto a folha de pagamento quanto os gastos associados ao desenvolvimento, incorridos no mesmo período. Essas despesas abarcam uma variedade de itens, abrangendo os custos relacionados aos colaboradores, obrigações acessórias, aquisição de software, contratação de serviços de consultoria, terceirização de atividades e também englobam os custos legais, os quais serão examinados com maior profundidade nos parágrafos subsequentes. A distribuição e representação desses custos podem ser visualizadas no gráfico apresentado a seguir:

---

<sup>1</sup>Schoueri, 2015, p. 498: “este tem a merecido pouca atenção doutrinária: os custos para o cumprimento dos deveres instrumentais (custos de conformidade, *compliance cost*) têm crescido [...]”



**Figura 1** - Disposição dos custos empresarial nacional

**Fonte:** Pesquisa Toledo-FIESP e PIA/PIM-IBGE

O estudo em análise enfatiza que, no contexto da indústria de transformação no Brasil, o custo adicional relacionado à burocracia para recolher R\$15,41 em tributos é de R\$1,00. Isto é, para cada R\$100,00 de tributos pagos por essa indústria, a média de despesa adicional associada ao cumprimento das obrigações fiscais é de R\$6,49.

Diante do significativo "custo Brasil", era esperado que as propostas de simplificação do sistema tributário abordassem as obrigações acessórias, dada sua importância nos desafios diários dos contribuintes. Contudo, as propostas de reforma em debate no Poder Legislativo surpreendentemente negligenciam esse aspecto, carecendo de propostas concretas de desburocratização.

Um estudo recente da Fiesp e Ciesp revela que o "custo-Brasil" eleva em média 25,4% os produtos nacionais, sublinhando a magnitude do desafio enfrentado pelas empresas. A Receita Federal busca simplificar o controle fiscal por meio do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), aproximando-se da sociedade. Entretanto, questiona-se se essa medida é suficiente diante da complexidade atual, considerando que está em fase de teste de procedimentos.

Apesar do papel fundamental das tecnologias na eliminação da papelada e presença física dos contribuintes, a informatização não necessariamente simplificou o cenário. Existe

um paradoxo destacado por Luís Eduardo Schoueri (2007): enquanto a informatização busca racionalizar e simplificar a arrecadação, ela resulta em maior complexidade devido ao aumento de deveres instrumentais. Cada avanço na informatização implica novos deveres, intensificando a complexidade do processo.

Adicionalmente aos desafios anteriormente delineados, é imprescindível destacar que os contribuintes no Brasil enfrentam uma expressiva litigiosidade nas relações com o fisco, o que impacta significativamente a gestão de seus recursos. Tal cenário é refletido nos valores destinados aos honorários advocatícios, conforme evidenciado em um quadro anterior de análise.

A complexidade e a falta de clareza do sistema tributário frequentemente levam a disputas legais entre as empresas e as autoridades fiscais. Esses litígios podem se desdobrar tanto na esfera administrativa, por meio de recursos e contestações de autuações fiscais, quanto na esfera judicial, onde as empresas buscam resolver questões tributárias por meio de processos judiciais. Essa litigiosidade pode abranger uma variedade de questões, incluindo interpretações conflitantes das leis tributárias, disputas sobre a classificação de produtos ou serviços para fins fiscais, entre outras.

Conseqüentemente, além de alocar um considerável volume de tempo, recursos humanos, tecnológicos e financeiros para o cumprimento de suas obrigações tributárias regulares, os contribuintes também se deparam com questões relacionadas ao contencioso tributário. Essa situação implica, de forma geral, em um dispêndio adicional de tempo, dinheiro e energia para manter suas operações comerciais em funcionamento de forma compatível com as regulamentações fiscais.

É importante ressaltar que esse contexto de litigiosidade tributária pode ter impactos significativos sobre a saúde financeira e operacional das empresas. Os custos associados a litígios, como honorários advocatícios, perdas financeiras e desgastes de recursos humanos, podem ser substanciais. Além disso, a incerteza gerada por disputas tributárias prolongadas pode prejudicar a capacidade das empresas de planejar e investir no futuro, afetando negativamente o ambiente de negócios.

Nesse sentido, a reforma tributária em andamento no Brasil não apenas busca simplificar

o sistema de tributação, mas também tem o potencial de contribuir para a redução da litigiosidade tributária. Ao criar regras mais claras e simplificadas, a reforma pode reduzir a ambiguidade e a divergência nas interpretações das leis fiscais, minimizando, assim, as oportunidades de litígio. Adicionalmente, ao simplificar o processo de conformidade tributária, a reforma pode diminuir a probabilidade de autuações fiscais e contestações, aliviando a carga de trabalho das empresas e tornando suas operações mais eficientes.

Em suma, além dos desafios convencionais de conformidade tributária, a litigiosidade tributária representa uma preocupação significativa para os contribuintes no Brasil. Essa realidade envolve custos substanciais e incertezas que afetam a gestão financeira e operacional das empresas. Portanto, a reforma tributária em curso no país não apenas visa simplificar o sistema tributário, mas também tem o potencial de aliviar essa carga ao criar um ambiente mais claro e transparente, reduzindo a litigiosidade e promovendo um ambiente de negócios mais favorável.

Ao longo da história, é notável que a atuação do fisco no Brasil frequentemente assume uma abordagem repressiva, caracterizada pela realização de procedimentos de auditoria que revisam eventos ocorridos há vários anos, podendo resultar na emissão de autos de infração. Esta prática tem sido motivo de preocupação tanto para as empresas quanto para o ambiente de negócios em geral, pois acarreta uma série de atrasos no desenvolvimento econômico das empresas e gera incertezas significativas no cenário empresarial.

A abordagem repressiva do fisco implica em longos processos de auditoria que podem se estender por anos, resultando em atrasos nas atividades regulares das empresas e na alocação de recursos substanciais para lidar com questões fiscais do passado. A incerteza associada a essas auditorias também pode ter um impacto adverso sobre o planejamento estratégico das empresas, uma vez que elas frequentemente não têm clareza sobre possíveis passivos fiscais decorrentes de eventos ocorridos no passado.

Outro aspecto que merece destaque é o prolongamento das disputas fiscais em casos de decisões desfavoráveis na esfera administrativa. Os contribuintes têm o direito de buscar reparação na esfera judicial, o que pode adicionar anos, senão décadas, ao processo global. Quando somamos o tempo despendido no processo administrativo ao tempo envolvido no litígio judicial, é possível verificar que essas disputas podem se estender por um período

surpreendente de 20, 30 ou até mesmo 40 anos.

É importante enfatizar que essa longa duração dos processos de disputa fiscal não apenas impacta negativamente as empresas envolvidas, mas também sobrecarrega o sistema judicial e gera custos substanciais para todos os envolvidos, incluindo o próprio Estado. Além disso, a falta de resolução ágil dessas disputas mina a confiança dos contribuintes no sistema tributário e pode até mesmo desencorajar investimentos e empreendedorismo.

Nesse contexto, a reforma tributária em andamento no Brasil busca não apenas simplificar o sistema tributário, mas também abordar questões relacionadas à fiscalização e à resolução de disputas fiscais. A criação de regras mais claras e compreensíveis, bem como a simplificação dos procedimentos fiscais, tem o potencial de reduzir a incerteza e a litigiosidade nas relações entre contribuintes e o fisco.

Além disso, medidas voltadas para uma resolução mais eficiente de disputas fiscais, como a criação de câmaras especializadas ou o estabelecimento de prazos mais curtos para a conclusão de processos administrativos e judiciais, podem contribuir para a agilização desse aspecto crucial do ambiente de negócios.

Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2018, p. 441-443) argumenta que o tempo e os esforços direcionados à resolução de conflitos tributários têm impactos adversos nas relações jurídicas e econômicas, prejudicando a competitividade em um cenário globalizado e contribuindo para a ineficiência do sistema tributário.

Adicionalmente, essa situação apresenta implicações significativas para a sociedade quando avaliada à luz da ordem constitucional econômica, fundamentada nos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. O autor ressalta que, sob a perspectiva da ordem constitucional econômica, o Estado só pode executar a cobrança de créditos tributários após um extenso processo judicial. Isso torna a realização desses créditos uma tarefa complexa, uma vez que, em muitos casos, o devedor não pode ser localizado e, quando é possível encontrá-lo, seu patrimônio já foi liquidado.

O entendimento apresentado por esse autor contribui de maneira significativa para o contexto deste estudo, enfatizando que os custos e despesas relacionados ao litígio judicial

direcionam a nação para uma trajetória que contraria um ambiente fiscal neutro e favorável à livre concorrência. Portanto, a busca por um sistema que não interfira abruptamente nos negócios privados, ao mesmo tempo em que assegura recursos adequados para a administração pública em tempo hábil, emerge como uma necessidade imperativa.

## **4 A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A reforma tributária representa uma pauta essencial na agenda econômica do Brasil, dada sua abrangência e profundas implicações no sistema de arrecadação de impostos. Este processo reformista tem como alvo múltiplos objetivos, destacando-se, entre eles, a simplificação do sistema, a transparência fiscal, o estímulo à atividade econômica, a eliminação da guerra fiscal entre os estados e a redução da complexidade intrínseca ao sistema tributário. Este escrito se propõe a uma análise mais minuciosa desses aspectos, em consonância com a linguagem acadêmica.

A simplificação tributária se erige como um dos pilares fundamentais dessa reforma. Ela visa reduzir a quantidade de tributos, mediante a eliminação de redundâncias e a unificação de impostos que incidem sobre a mesma base econômica. Afinal, seu intuito é dotar o sistema de maior eficiência, reduzindo a obrigatoriedade das empresas em lidar com uma pluralidade de impostos, cada qual com suas próprias normas e alíquotas. A simplificação também implica na criação de regras mais claras e compreensíveis, o que torna o sistema tributário mais acessível para a população em geral.

A transparência fiscal, por sua vez, configura-se como outro elemento de inegável importância. A reforma se destina a criar um sistema tributário mais transparente, no qual os contribuintes possam compreender facilmente como os impostos são calculados e aplicados sobre produtos e serviços. Tal medida não apenas amplia a conscientização sobre a carga tributária, mas também possibilita que os consumidores tenham clareza acerca do montante pago em impostos em cada transação. Esse nível de transparência se revela essencial para a accountability do governo e para que a população tome decisões econômicas embasadas.

O fomento à atividade econômica figura como um dos objetivos centrais da reforma tributária. Ao simplificar o sistema e torná-lo mais eficiente, espera-se que haja um incremento nos investimentos e um estímulo ao crescimento econômico. As empresas, ao redirecionarem recursos anteriormente direcionados à conformidade tributária para atividades produtivas, tornam-se mais competitivas. Além disso, a redução de custos tributários pode resultar em uma diminuição nos preços para os consumidores, incrementando o poder de compra e incentivando o consumo.

A eliminação da guerra fiscal entre os estados se apresenta como uma preocupação central. No cenário atual, os estados frequentemente concedem incentivos fiscais como estratégia para atrair empresas, criando uma competição prejudicial ao equilíbrio fiscal nacional. A reforma visa pôr fim a essa prática, instaurando um ambiente mais equitativo entre todas as unidades federativas e evitando a erosão das receitas estaduais.

Adicionalmente, a redução da complexidade do sistema tributário constitui um objetivo essencial. No Brasil, a carga tributária é elevada e a conformidade tributária é complexa, com diferentes impostos em cada esfera de governo (federal, estadual e municipal) e para distintos setores econômicos. A reforma busca simplificar o sistema, reduzindo a quantidade de tributos e tornando o processo de conformidade mais simples e direto.

A primeira fase da reforma tributária foi aprovada pela Câmara dos Deputados em julho de 2023, porém, ainda aguarda aprovação pelo Senado. Esta fase concentra-se na reformulação da tributação sobre o consumo. A proposta de emenda à Constituição (PEC) resultante dessa primeira fase unifica dois projetos de lei que tramitavam no parlamento, um na Câmara e outro no Senado. Essa unificação tem por objetivo criar um sistema tributário mais coeso e eficaz.

Como parte da primeira fase da reforma, está prevista a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional para financiar projetos em estados mais carentes, como contrapartida para o fim da guerra fiscal. Este fundo, inicialmente orçado em R\$40 bilhões a partir de 2033, visa a impulsionar o desenvolvimento econômico em regiões menos favorecidas.

Outras medidas importantes englobam a extinção de cinco tributos, como o PIS, a Cofins e o IPI, que serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que será administrada pela União. Essa simplificação visa a erradicar a complexidade das cobranças tributárias para diferentes setores e criar um ambiente de negócios mais justo e transparente.

A reforma tributária também introduz outras mudanças relevantes, como a inclusão de veículos aquáticos e aéreos no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com a possibilidade de tornar as alíquotas progressivas com base no impacto ambiental. Ademais, permite a progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e autoriza a atualização do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pelas

prefeituras.

A reforma tributária, na qualidade de medida visando a reorganização do sistema de arrecadação de tributos em um país, suscita uma série de expectativas relativas a vantagens consideráveis, desejadas tanto por atores econômicos quanto por autoridades governamentais. Estas antecipações de ganhos têm origem em uma análise embasada em princípios econômicos e sociais fundamentais, sendo passíveis de serem discutidas e justificadas no contexto acadêmico.

Inicialmente, a perspectiva de que a reforma tributária possa impulsionar o crescimento econômico repousa na compreensão de que a atual carga tributária, comumente complexa e onerosa, pode constituir um obstáculo ao desenvolvimento econômico. Por meio da simplificação do sistema e da redução da carga tributária, a reforma pode liberar recursos financeiros que, de outra maneira, seriam destinados ao pagamento de tributos. Essa injeção de capital nas mãos de empresas e indivíduos pode ser direcionada para investimentos produtivos, tendo potencial para estimular a atividade econômica, promover a criação de empregos e incrementar a produção de bens e serviços.

A diminuição de despesas também representa uma expectativa fundamentada na esfera econômica. A simplificação do sistema tributário pode redundar na redução dos gastos associados ao cumprimento das obrigações fiscais, tais como honorários de consultorias tributárias e o tempo dispendido pelas empresas para observar obrigações fiscais complexas. Essa diminuição de custos pode otimizar a rentabilidade das empresas e, potencialmente, conduzir a uma diminuição nos preços dos produtos para os consumidores, incrementando o poder de compra da população e estimulando o consumo.

A atração de investimentos constitui outro elemento de considerável relevância. Um sistema tributário mais simples e transparente pode tornar o ambiente de negócios mais atrativo tanto para investidores nacionais quanto estrangeiros. A previsibilidade e a segurança jurídica associadas a um sistema tributário claro e estável representam fatores críticos para a tomada de decisão no âmbito de investimentos. Nesse contexto, a reforma tributária pode criar condições mais propícias ao fluxo de investimentos, contribuindo de forma expressiva para o crescimento econômico e a geração de postos de trabalho.



A ampliação da competitividade, tanto no mercado doméstico quanto no internacional, emerge como uma consequência direta da reforma tributária. A simplificação e a redução da carga tributária podem conferir às empresas brasileiras maior competitividade em relação a seus concorrentes estrangeiros. Adicionalmente, a eliminação da guerra fiscal entre estados pode fomentar um ambiente de competição mais equitativo, no qual as empresas rivalizam com base em méritos econômicos, e não com base em incentivos fiscais.

O estímulo ao empreendedorismo é outra expectativa respaldada por argumentos sólidos. Um sistema tributário mais simples e previsível pode diminuir as barreiras para a entrada de novos empreendedores. Isso pode suscitar a criação de novos empreendimentos e catalisar a inovação, contribuindo para o desenvolvimento econômico e a geração de empregos.

Por fim, a simplificação dos processos burocráticos, associada à redução da carga tributária, pode ser considerada um passo relevante na melhoria do ambiente de negócios no Brasil. A complexidade do sistema tributário atual muitas vezes demanda que as empresas destinem recursos significativos para cumprir com obrigações fiscais. Uma reforma tributária eficiente pode simplificar esses procedimentos, reduzir o volume de burocracia e aprimorar a eficácia na administração tributária.

Dessa forma, os benefícios antecipados decorrentes da reforma tributária, abarcando o estímulo ao crescimento econômico, a redução de despesas, a atração de investimentos, a promoção de segurança jurídica, a geração de empregos, o aumento da competitividade, o fomento ao empreendedorismo e a redução da burocracia, constituem pilares sólidos e interligados que fundamentam a sua importância na promoção do desenvolvimento econômico e social do país. Tais aspectos estão em consonância com princípios econômicos universalmente reconhecidos e corroboram a necessidade de reformas tributárias eficazes na busca de um sistema mais equitativo e eficiente.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) respalda o novo modelo tributário, destacando seu potencial para impulsionar o crescimento econômico e beneficiar toda a população, com mais empregos e renda. A introdução do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e o fim da cumulatividade estão entre as mudanças identificadas como positivas pela confederação.

A Reforma Tributária, enquanto uma iniciativa voltada para a reconfiguração do sistema de arrecadação de impostos de um Estado, tem sido objeto de escrutínio e investigações que buscam avaliar sua potencial influência sobre os indicadores econômicos basilares. À luz dessas pesquisas, verifica-se que a execução efetiva da Reforma Tributária pode acarretar um notório estímulo ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) da nação. As projeções indicam que esse efeito benéfico pode ser substancial, estimando-se um incremento de até 12% ao longo de um período de 15 anos.

A magnitude desse possível impacto, que corresponde a um aumento substancial no PIB, ostenta significativa relevância no contexto econômico, sobretudo quando se consideram as consequências diretas que ele pode acarretar sobre a renda per capita. A relação intrínseca entre o crescimento econômico e o nível médio de rendimentos dos cidadãos constitui um tema central na esfera da literatura econômica. O aumento projetado no PIB como decorrência da implementação da Reforma Tributária, por conseguinte, repercute positivamente sobre a renda média dos indivíduos, configurando-se como um indicador de aprimoramento na qualidade de vida da população. Isso denota um aumento no poder aquisitivo e na disponibilidade de recursos financeiros para os membros da sociedade.

Salienta-se, por conseguinte, que as projeções de crescimento do PIB atribuídas à Reforma Tributária são uma manifestação das perspectivas relacionadas às mudanças no âmbito do sistema tributário. Tais modificações têm o potencial de simplificar as obrigações fiscais, reduzir a carga tributária, fomentar a eficiência na alocação de recursos e estimular o investimento e a atividade econômica em diversos setores. Essas alterações podem desembocar em ganhos de produtividade e no aumento da competitividade das empresas, o que, por conseguinte, se traduz na expansão das atividades econômicas.

Tendo em vista o horizonte temporal de 15 anos considerado nas projeções, torna-se patente que os efeitos decorrentes da Reforma Tributária transcendem o âmbito de benefícios imediatos, estabelecendo, outrossim, as bases para um desenvolvimento econômico sustentável no longo prazo. Assim, a Reforma não somente oferece vantagens imediatas, mas também institui os fundamentos para um crescimento econômico perene ao longo das décadas subsequentes. Desse modo, a análise acadêmica dos estudos que apontam o mencionado potencial impacto positivo da Reforma Tributária sobre o crescimento do PIB, e, conseqüentemente, sobre a renda per capita, enfatiza sua importância como um elemento

catalisador para o desenvolvimento econômico de longo prazo na esfera nacional.

A mudança da legislação tributária nacional, como medida de reestruturação do sistema de arrecadação de impostos de um país, representa uma iniciativa de grande relevância nas políticas econômicas e fiscais. Seu escopo transcende a mera revisão de alíquotas e abrange uma série de objetivos estratégicos que convergem para a promoção do desenvolvimento econômico sustentável. Neste contexto, é fundamental compreender a complexidade e a amplitude das mudanças propostas e seus impactos potenciais sobre diversos setores da economia e a qualidade de vida da população.

Um dos objetivos primordiais da reforma tributária é a simplificação do sistema tributário brasileiro. A carga tributária atual é notória por sua complexidade e alta quantidade de tributos. A simplificação visa consolidar e racionalizar os impostos, eliminando redundâncias e tornando o sistema mais compreensível para contribuintes e empresas. A unificação de tributos que incidem sobre a mesma base econômica é um dos pilares desse esforço, visando reduzir a burocracia e a carga de conformidade tributária. Além disso, busca-se simplificar as regras fiscais, tornando-as mais transparentes e acessíveis, de modo a fomentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Outro importante propósito da reforma tributária é a promoção da transparência fiscal. Um sistema tributário claro e de fácil compreensão é essencial para que os contribuintes possam calcular suas obrigações fiscais de maneira precisa e entender como os impostos afetam o custo de produtos e serviços. A transparência não apenas aumenta a conscientização sobre a carga tributária, mas também reforça a *accountability* do governo, permitindo que os cidadãos avaliem a eficácia dos gastos públicos e tomem decisões informadas. Portanto, essa dimensão da reforma visa estabelecer um ambiente em que a fiscalização social e a participação cidadã na gestão pública sejam fomentadas.

O estímulo à atividade econômica é uma meta inextricável da reforma tributária. A simplificação e a redução da carga tributária podem impulsionar o investimento e o crescimento econômico. Ao liberar recursos anteriormente destinados ao pagamento de impostos, as empresas podem alocar esses fundos em investimentos produtivos, pesquisa e desenvolvimento, e expansão de negócios. Esse aumento na atividade econômica tem o potencial de gerar empregos, elevar a produção de bens e serviços e contribuir para a

estabilidade econômica do país. Além disso, a possível redução de custos tributários para as empresas pode se traduzir em preços mais competitivos para os consumidores, estimulando o consumo e ampliando a demanda agregada.

A eliminação da guerra fiscal entre os estados brasileiros também é um objetivo relevante da reforma tributária. Atualmente, a competição entre os estados por meio de incentivos fiscais distorce o ambiente de negócios e prejudica a arrecadação dos governos estaduais. A reforma busca criar um ambiente mais equitativo para todas as unidades federativas, eliminando a concessão desordenada de benefícios fiscais e promovendo uma competição saudável baseada em méritos econômicos. Esse ajuste visa a assegurar uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais e a fortalecer a autonomia dos estados.

Reduzir a complexidade do sistema tributário é um componente vital da reforma. A alta complexidade do sistema tributário brasileiro, que inclui uma variedade de impostos em diferentes níveis de governo e setores econômicos, é um desafio para empresas e indivíduos. A simplificação desse sistema não apenas tornaria mais fácil o cumprimento das obrigações fiscais, mas também contribuiria para reduzir a evasão fiscal, aumentar a arrecadação e melhorar a eficiência na gestão tributária.

Em resumo, a reforma tributária é uma iniciativa multifacetada que visa a reformular o sistema tributário brasileiro com foco na simplificação, transparência, estímulo à atividade econômica, eliminação da guerra fiscal, redução da complexidade e melhoria do ambiente de negócios. Se bem implementada, essa reforma tem o potencial de desempenhar um papel significativo no impulsionamento do crescimento econômico do país, na ampliação de sua competitividade e na elevação da qualidade de vida da população brasileira. Além disso, sua concretização representa um passo importante na direção de um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado com as necessidades e desafios do Brasil contemporâneo. Portanto, o sucesso dessa empreitada requer um compromisso contínuo com a análise acadêmica, a discussão democrática e a implementação eficaz das reformas tributárias.

#### **4.1 Lei complementar nº 199/2023**

A Lei Complementar nº 199, que institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, publicada em 1º de agosto, representa um importante

marco no cenário tributário brasileiro. Seu principal objetivo é a simplificação das obrigações acessórias, que são procedimentos e documentos exigidos pelos órgãos fiscais para coletar informações necessárias ao cálculo e à fiscalização dos tributos. Essa simplificação visa reduzir os custos de conformidade para os contribuintes e incentivar o cumprimento das obrigações fiscais.

A norma estabelece diversos mecanismos para atingir esses objetivos, destacando-se a emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos, como a Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), a Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB) e a criação do Registro Cadastral Unificado (RCU).

Essa legislação também aborda a questão da integração entre os sistemas tributários dos diferentes entes federativos, visando a eliminar redundâncias e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais em âmbito nacional. A ideia é que a Lei Complementar nº 199 promova maior eficiência no recolhimento de tributos e reduza a burocracia enfrentada pelas empresas.

No entanto, vale ressaltar que a implementação efetiva dessas medidas e sua integração bem-sucedida entre os estados e municípios representam desafios significativos. Alguns entes federativos podem encontrar obstáculos operacionais e políticos para se adaptar às mudanças propostas pela lei.

Dessa forma, vale mencionar que o presidente da República vetou alguns dispositivos do projeto de lei complementar, como a criação da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), a Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB), e do Registro Cadastral Unificado (RCU).

O veto presidencial a esses elementos do projeto de lei complementar merece uma análise mais aprofundada. O principal argumento apresentado pelo presidente da República para justificar esses vetos foi a preocupação com o potencial aumento de custos, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Nesse contexto, é fundamental compreender os motivos por trás dessas preocupações e avaliar as implicações desses vetos.

Nesse sentido, para compreender a Lei Complementar nº199/23, é necessário mencionar a Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e) com o objetivo de instituir um sistema integral de documentação fiscal eletrônica no território brasileiro. Esta abordagem objetiva, sobretudo,

amalgamar e simplificar as múltiplas legislações, regimes especiais, isenções e sistemas fiscais eletrônicos já existentes no país, com o escopo de otimizar a oferta de informações tributárias e desburocratizar o cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes.

A NFB-e encarna um avanço de magnitude na administração fiscal, uma vez que propugna pela instituição de uma homogeneização nas práticas documentais fiscais, propiciando maior transparência, coesão e eficácia na emissão e arquivamento de documentos fiscais eletrônicos. Mediante esse sistema, almeja-se simplificar as operações empresariais ao reduzir a complexidade e os ônus associados à conformidade tributária.

Nesse sentido, a NFB-e figura como um objeto relevante, visto que abarca não somente questões técnicas relativas à implementação de sistemas de informação, mas também aborda facetas jurídicas, administrativas e econômicas. A unificação das legislações fiscais e a simplificação das obrigações acessórias possuem o potencial de impactar positivamente o cenário empresarial no Brasil, fomentando maior transparência e efetividade nos procedimentos de arrecadação de tributos.

Ademais, a NFB-e representa também um paradigma das estratégias governamentais voltadas para a modernização do sistema tributário e aprimoramento de sua eficiência, o que pode servir como um caso de estudo para a avaliação da viabilidade e dos desafios inerentes à implementação de reformas fiscais em contextos federativos complexos, como o brasileiro. Nesse sentido, a compreensão da NFB-e não apenas em seu aspecto técnico, mas também nas suas implicações jurídicas e econômicas, mostra-se fundamental para acadêmicos e profissionais que se debruçam sobre a temática tributária no país.

Isso representaria uma simplificação significativa para os contribuintes, reduzindo a complexidade e os custos associados ao cumprimento das obrigações fiscais. No entanto, o veto presidencial argumentou que já existem documentos fiscais eletrônicos em uso que atendem às necessidades, e a introdução de uma nova nota fiscal eletrônica poderia gerar custos adicionais na adaptação dos sistemas e processos.

Nessa esteira, a Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB) era uma iniciativa ambiciosa que visava à unificação das informações relacionadas aos impostos nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, abrangendo praticamente todos os tributos, com exceção do

Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Essa proposta almejava simplificar de maneira significativa o processo de cumprimento das obrigações tributárias, proporcionando uma maior eficiência na apuração e no pagamento de tributos por parte dos contribuintes.

A ideia subjacente à DFDB era criar um sistema centralizado no qual os atos, a qual a lei busca unificar a emissão de documentos fiscais eletrônicos, o que simplificará o processo para os contribuintes. Essa unificação reduzirá a necessidade de lidar com múltiplos formatos de documentos fiscais, tornando o processo mais eficiente.

Além disso, a utilização de dados de documentos fiscais, em que os dados contidos nos documentos fiscais eletrônicos serão usados não apenas para apuração de tributos, mas também para fornecer declarações pré-preenchidas aos contribuintes, simplificando ainda mais o cumprimento das obrigações tributárias. Isso reduzirá a necessidade de os contribuintes inserirem manualmente informações nos sistemas fiscais.

Nesse sentido, a facilitação dos meios de pagamento que busca simplificar os meios de pagamento de tributos e contribuições por meio da unificação dos documentos de arrecadação. Isso tornará mais fácil para os contribuintes efetuarem os pagamentos devidos.

Outro ponto também seria a unificação de cadastros fiscais que promove o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscais, garantindo maior eficiência e redução de duplicações nos registros das empresas. Isso também ajuda a evitar erros e inconsistências nos dados fiscais.

Além disso, a norma busca padronizar as legislações e sistemas relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias. Isso é fundamental para simplificar o entendimento das obrigações tributárias em todo o país e reduzir os custos tanto para as administrações tributárias quanto para os contribuintes.

No entanto, é importante observar que a simplificação proposta pela Lei Complementar nº 199 não se aplica a todos os tributos, pois o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) foram excluídos. Isso significa que esses tributos ainda estarão sujeitos a obrigações acessórias mais complexas.

A criação do Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA) é outro destaque da lei. Esse comitê terá a responsabilidade de gerenciar as ações de simplificação das obrigações acessórias e será composto por representantes da Secretaria da Receita Federal (RFB) e pelos estados, Distrito Federal e municípios. Essa estrutura de governança busca garantir uma abordagem coordenada e eficaz na simplificação das obrigações acessórias em todo o país.

No entanto, o veto à DFDB, efetuado pelo presidente da República, foi justificado com base em algumas considerações. Uma delas é que as informações necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias já estavam disponíveis por meio de outros sistemas e plataformas, tais como o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e o eSocial, que englobam uma gama considerável de informações fiscais. Dessa forma, o governo argumentou que a criação de um novo sistema, como a DFDB, poderia redundar em duplicação de esforços e recursos, bem como gerar custos adicionais tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

Portanto, a decisão de vetar a DFDB suscitou um debate relevante sobre a eficácia e a eficiência dos sistemas existentes em relação à unificação e simplificação das obrigações tributárias no Brasil. Também levantou questões sobre a necessidade de se criar sistemas adicionais em um cenário onde já existem ferramentas abrangentes, como o Sped, que buscam atender às demandas relacionadas à conformidade fiscal. A análise desses argumentos e suas implicações no contexto fiscal e tributário brasileiro é essencial para uma compreensão aprofundada das políticas e das estratégias adotadas para aprimorar o ambiente tributário no país.

O Registro Cadastral Unificado (RCU) era uma iniciativa que objetivava centralizar os registros cadastrais das empresas em uma única plataforma, com o propósito de simplificar a manutenção e a atualização dessas informações. A ideia por trás desse projeto era criar um sistema que permitisse às empresas registrar e manter seus dados cadastrais de forma mais eficiente, eliminando redundâncias e simplificando os procedimentos de atualização.

No entanto, o veto presidencial à criação do RCU foi baseado na justificativa de que as finalidades pretendidas com esse registro já estariam sendo cumpridas pelo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). O CNPJ é um registro federal que identifica as pessoas jurídicas no Brasil e contém informações essenciais sobre a empresa, como razão social, endereço,



atividade econômica, entre outras. De acordo com o governo, o CNPJ já serviria como um registro centralizado de empresas e atenderia às necessidades de identificação e cadastramento.

Essa justificativa levanta uma questão importante no contexto da administração pública: a duplicação de esforços e recursos. O argumento para vetar o RCU sugere que a criação de um novo sistema de registro cadastral seria redundante, pois o CNPJ já desempenha efetivamente essa função. Nesse sentido, a decisão de veto destaca a importância de otimizar os recursos governamentais, evitando a criação de sistemas paralelos que poderiam resultar em custos adicionais e complexidade administrativa.

No âmbito acadêmico, essa situação suscita discussões sobre a racionalização e a eficiência da administração pública, bem como sobre a necessidade de avaliar cuidadosamente a criação de novos sistemas e registros em relação aos já existentes. Além disso, a análise desse caso específico pode fornecer insights sobre como as políticas de simplificação administrativa e a gestão de registros empresariais podem ser aprimoradas no Brasil, considerando a experiência e os recursos disponíveis.

É importante observar que os vetos presidenciais têm o propósito de aprimorar e adequar o projeto de lei às circunstâncias e às necessidades do país. No entanto, as razões para esses vetos têm sido objeto de debate e análise. Alguns argumentam que a manutenção desses dispositivos teria proporcionado uma simplificação tributária mais abrangente e eficaz. Por outro lado, os defensores dos vetos argumentam que a manutenção dessas medidas poderia de fato aumentar os custos administrativos e operacionais para o governo e para os contribuintes, contrapondo-se ao objetivo de simplificação.

Portanto, a decisão de vetar esses dispositivos da Lei Complementar nº 199/23 ressalta a complexidade e os desafios envolvidos na busca por uma reforma tributária eficaz no Brasil. É um reflexo das tensões entre a simplificação necessária e as preocupações com os custos e a eficiência do sistema. O resultado final dessa lei e de seus vetos terá um impacto significativo na conformidade tributária e nos custos operacionais tanto para as empresas quanto para as administrações tributárias nos próximos anos, e será objeto de análises e debates contínuos.

Os vetos foram justificados com base na preocupação de que essas medidas poderiam aumentar os custos para o Fisco e os contribuintes, além de considerar que já existem

documentos fiscais eletrônicos que atendem às necessidades.

Outro veto importante foi à indicação de representantes da sociedade civil para o CNSOA, alegando que isso seria inconstitucional e inconveniente.

O veto presidencial relevante referente à Lei Complementar nº 199/23 diz respeito à disposição que buscava incorporar representantes da sociedade civil ao Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA). Este veto, caracterizado como uma medida de destaque no contexto do referido dispositivo legal, demanda uma análise crítica sob uma perspectiva acadêmica.

A alegação presidencial de que a inclusão de representantes da sociedade civil no CNSOA seria inconstitucional fundamenta-se na premissa de que a competência para instituir tributos é atribuição exclusiva dos entes federativos, conferindo-lhes autonomia nessa esfera. Sob essa ótica, a presença de membros externos às administrações tributárias poderia representar uma interferência indevida nas decisões e prerrogativas dos órgãos competentes para a elaboração das normas tributárias. Tal argumento invoca, portanto, a preeminência do princípio da legalidade tributária, que estabelece a necessidade de que a criação e a regulamentação de tributos sejam estritamente ancoradas na legislação, cuja atribuição recai sobre o Poder Legislativo e as autoridades tributárias dos entes federativos.

Além da alegada inconstitucionalidade, o veto à inclusão de representantes da sociedade civil também é justificado com base na inconveniência. Esta justificativa remete à complexidade inerente à elaboração e implementação de políticas fiscais, bem como à necessidade de preservar o sigilo fiscal e a confidencialidade das informações relacionadas aos contribuintes. Argumenta-se que a presença de membros alheios às administrações tributárias poderia comprometer a segurança e a eficácia dos processos fiscais, uma vez que esses membros poderiam não estar devidamente preparados para lidar com as questões sensíveis e técnicas envolvidas na gestão tributária.

O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), cuja implantação data de 2007, constitui um notório marco no âmbito do panorama tributário brasileiro, alinhando-se com o propósito de modernização e simplificação das obrigações acessórias e, concomitantemente, com a padronização dos procedimentos de escrituração contábil e fiscal aplicáveis a empresas

e pessoas jurídicas. O Sped tem como propósito central informatizar e integrar diversas atividades contábeis e fiscais. Seus módulos, como Sped Contábil, Fiscal e Contribuições, cobrem uma ampla gama de obrigações, proporcionando uma abordagem unificada para a escrituração digital. Ao substituir documentos em papel por versões eletrônicas, o Sped reduz a burocracia e agiliza os processos relacionados à fiscalização e cumprimento de obrigações tributárias. Essa simplificação beneficia tanto contribuintes quanto órgãos fiscais. A digitalização promovida pelo Sped aumenta a transparência nas transações comerciais, facilita o monitoramento fiscal e fortalece a conformidade tributária. A disponibilidade online de informações contribui para um ambiente mais claro e acessível. Entretanto, o advento da Lei Complementar nº 199/23 não oblitera a importância do Sped, mas, antes, identifica desafios persistentes que demandam superação.

A citada legislação atesta, de forma perspicaz, que, não obstante os progressos já auferidos por intermédio do Sped, subsistem obstáculos que suscitam dúvidas acerca de sua efetividade integral. Dentre os desafios consignados, merece especial destaque a ausência de adesão de alguns municípios brasileiros a esse sistema. Tal lacuna evidencia que a ideia de uniformização das obrigações acessórias, concebida como propósito do Sped, ainda não foi implementada de forma homogênea em todo o território nacional.

A falta de integração de determinados municípios ao Sped acarreta consequências de monta, incluindo a não incorporação das informações fiscais dessas localidades ao escopo do sistema nacional. Este fato pode desencadear disparidades no tocante à fiscalização, ao cumprimento das obrigações tributárias e à disponibilidade de dados cruciais para a gestão fiscal. Adicionalmente, a carência de adesão de certas jurisdições municipais mina a eficácia do Sped em sua missão de simplificar e agilizar o procedimento de arrecadação de tributos.

Nessa esteira, essa identificação patenteia a complexidade inerente à implantação de sistemas de informação e automação em um contexto federativo como o brasileiro, caracterizado por uma considerável descentralização do poder. A necessidade de integração entre os distintos entes federativos, cada um com suas respectivas autonomias e sistemas tributários, perfaz um desafio significativo. Este cenário suscita discussões pertinentes acerca das dimensões técnicas, políticas e administrativas imbricadas na busca por uma maior convergência e harmonização no âmbito do Sped.

Ademais, a ciência dos desafios persistentes no contexto do Sped ressalta a imperiosidade de prosseguir com pesquisas e reflexões acadêmicas voltadas às políticas de simplificação tributária e às estratégias de modernização administrativa adotadas pelo Brasil. O equilíbrio entre a padronização e a consideração pela diversidade regional, bem como a superação de obstáculos operacionais, despontam como temáticas cruciais a serem abordadas em futuros estudos, com vistas ao aprimoramento contínuo do ambiente fiscal e à maximização da eficiência do sistema tributário nacional.

Adicionalmente, cumpre salientar que a implementação de um cadastro unificado entre os entes federativos propiciará às autoridades fiscais uma capacidade substancialmente aprimorada de efetuar cruzamentos de informações entre as empresas. Tal aprimoramento traduz-se na faculdade de, por exemplo, a Receita Estadual acessar de forma expedita informações municipais referentes às empresas, tais como alvarás ou licenças, que atestam a regularidade e a existência legal dessas entidades.

É recorrente observar empresas sendo objeto de questionamentos constantes em virtude de transações efetuadas com fornecedores que se encontram em situação irregular perante o Fisco. Com a implementação do cadastro unificado, as autoridades fiscais passarão a dispor de meios mais eficazes para averiguar a legitimidade desses fornecedores, facultando-lhes a obtenção de informações internas antes mesmo de notificar o contribuinte.

Como decorrência dessas melhorias, a realidade do empresariado que negligencia as normas tributárias ou que adota práticas irregulares no âmbito de sua empresa tende a adquirir um grau maior de complexidade. Isso se deve ao compartilhamento de dados de forma mais ágil e abrangente, o que reduz o intervalo de tempo necessário para a execução das atividades de fiscalização e as torna mais abrangentes e eficazes em sua abordagem.

A simplificação das obrigações acessórias é um tema crucial para o ambiente de negócios no Brasil. A complexidade e os altos custos associados a essas obrigações há muito prejudicam tanto as empresas quanto as administrações tributárias. A Lei Complementar nº 199 representa um passo na direção certa, mas ainda existem desafios a serem enfrentados, especialmente no que diz respeito à inclusão de todos os tributos e à efetiva implementação das medidas propostas. O acompanhamento e a supervisão do CNSOA serão fundamentais para garantir o sucesso dessas iniciativas e para que a simplificação seja realmente alcançada.

## 5 CONCLUSÃO

A análise abordada ao longo deste trabalho revela com clareza a importância incontestável das obrigações acessórias no contexto do sistema tributário brasileiro. As obrigações acessórias, em sua essência, representam um conjunto de procedimentos, documentos e informações que as empresas, sejam elas pequenas, médias ou grandes, são obrigadas a cumprir e fornecer às autoridades fiscais. Essas obrigações são intrínsecas ao sistema tributário e estão diretamente relacionadas à gestão fiscal das empresas, desempenhando um papel crucial na estrutura fiscal do país.

A obrigação acessória pode ser definida como um conjunto de formalidades, registros, declarações e documentos que os contribuintes, sejam eles pessoas jurídicas ou físicas, devem cumprir e apresentar às autoridades fazendárias. Essas obrigações variam de acordo com a natureza da atividade econômica, a forma jurídica da empresa e a legislação tributária vigente. Elas abrangem uma gama diversificada de informações, tais como notas fiscais, declarações de impostos, demonstrações contábeis detalhadas, registros de transações financeiras, movimentação de estoques, folha de pagamento e outras informações relacionadas à atividade empresarial.

Essas informações detalhadas e minuciosas, obtidas por meio das obrigações acessórias, desempenham um papel fundamental na construção de uma base sólida para a gestão fiscal do Estado. Elas fornecem às autoridades fiscais os meios para analisar o comportamento econômico das empresas, rastrear transações financeiras, verificar a conformidade com a legislação tributária vigente e identificar eventuais irregularidades fiscais, evasões ou sonegações tributárias.

Assim, as obrigações acessórias funcionam como uma espécie de "mapa" detalhado das atividades econômicas das empresas, permitindo que o Fisco tenha acesso a informações valiosas para a tomada de decisões tributárias. Através desses procedimentos, as autoridades fiscais podem conduzir auditorias, fiscalizações e cruzamentos de dados, garantindo que os contribuintes estejam cumprindo corretamente suas obrigações tributárias.

No entanto, é igualmente evidente que, ao longo do tempo, o acúmulo crescente de obrigações acessórias tem gerado um impacto negativo que se manifesta de forma incontestável

na forma de burocratização excessiva que afeta empreendedores e empresas, particularmente as de pequeno e médio porte. A sobrecarga documental imposta por esse cenário não apenas redireciona recursos valiosos para tarefas administrativas, mas também representa um obstáculo significativo ao crescimento e à inovação dos negócios.

A burocratização, neste contexto, refere-se à complexidade e à quantidade de procedimentos documentais e regulatórios que as empresas são obrigadas a seguir para cumprir suas obrigações acessórias. O resultado é um ambiente empresarial frequentemente sobrecarregado por demandas administrativas que consomem tempo, recursos e esforços consideráveis. Empreendedores, gestores e profissionais passam uma parte substancial de seu tempo lidando com obrigações burocráticas, em detrimento do foco em atividades-chave, como inovação, expansão e aprimoramento dos produtos e serviços oferecidos.

Essa burocratização excessiva cria uma barreira ao empreendedorismo e à competitividade empresarial, especialmente para as pequenas e médias empresas que, em muitos casos, possuem recursos limitados para alocar em atividades administrativas complexas. Além disso, a burocracia também pode resultar em custos financeiros adicionais, seja através da necessidade de contratação de profissionais especializados em conformidade tributária ou pela exposição a multas e penalidades decorrentes do não cumprimento adequado das obrigações acessórias.

Assim, a burocratização excessiva proveniente das obrigações acessórias representa um dilema para o ambiente empresarial. Embora essas obrigações desempenhem um papel crucial na manutenção do sistema tributário e na arrecadação de tributos, o excesso de complexidade e o volume de requisitos documentais muitas vezes se tornam contraproducentes, minando a capacidade das empresas de crescerem, inovarem e prosperarem.

Diante desse panorama, torna-se inegável a urgência de uma reforma tributária abrangente no Brasil, que possa abordar de forma eficaz a questão das obrigações acessórias e suas consequências, como a burocratização excessiva. Essa reforma deve priorizar a simplificação do sistema tributário, desenhando-o de forma a eliminar redundâncias e, crucialmente, reduzir a carga burocrática que permeia o cumprimento das obrigações acessórias.

A Lei Complementar nº 199/23, ao propor iniciativas como a criação da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), a Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB) e o Registro Cadastral Unificado (RCU), representa um esforço legislativo importante para modernizar e simplificar esse complexo panorama documental. No entanto, os vetos presidenciais a algumas dessas medidas indicam os desafios envolvidos na busca por uma reforma tributária eficaz em um país com características federativas tão marcantes como o Brasil.

A NFB-e, por exemplo, visava consolidar e simplificar as diversas legislações, regimes especiais, dispensas e sistemas fiscais eletrônicos existentes no país, buscando otimizar a prestação de informações tributárias e facilitar o cumprimento das obrigações acessórias. A DFDB, por sua vez, tinha como objetivo unificar informações sobre impostos federais, estaduais, distritais e municipais, com exceção do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tornando mais eficiente o processo de apuração e pagamento de tributos. Já o RCU buscava centralizar os registros cadastrais das empresas, simplificando a manutenção e atualização dessas informações.

Entretanto, os vetos presidenciais a determinados dispositivos dessa legislação ressaltam a intrincada natureza das reformas tributárias em um país de dimensões continentais e com um sistema federativo complexo. Os vetos, em especial aqueles relacionados à DFDB e ao RCU, baseados na alegação de que as informações poderiam ser obtidas por meio de sistemas já existentes, suscitam questionamentos válidos sobre a eficácia e a racionalidade da duplicação de esforços e recursos no âmbito do setor público.

Os vetos presidenciais representam um importante mecanismo de controle e modulação das iniciativas legislativas, garantindo que as leis aprovadas estejam alinhadas com os interesses do país como um todo. No entanto, eles também refletem a complexidade das negociações políticas e das decisões que envolvem reformas tributárias e a simplificação das obrigações acessórias.

No caso da DFDB, a alegação de que as informações já estariam disponíveis em outros sistemas levanta questões sobre a coordenação e integração dessas plataformas de informações tributárias. Será que é mais eficiente manter sistemas separados, cada um atendendo a diferentes necessidades, ou buscar uma maior integração e harmonização?

Já em relação ao RCU, a argumentação dos vetos sugere que as finalidades pretendidas com esse sistema já estariam sendo cumpridas pelo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). No entanto, isso levanta a questão de como otimizar o uso dessas ferramentas já existentes, de forma a simplificar ainda mais as obrigações acessórias e reduzir a burocracia.

Além disso, a Lei Complementar nº 199/23 traz à tona uma questão fundamental: a falta de integração de alguns municípios ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Esse problema lança luz sobre os desafios operacionais e políticos inerentes à implementação de sistemas de informação e automação em um contexto federativo. A busca por um equilíbrio delicado entre a necessária padronização para simplificar as obrigações acessórias e a diversidade regional, bem como o respeito à autonomia dos entes federativos, emerge como um tema crítico a ser abordado.

Em síntese, a interligação entre obrigações acessórias, burocratização, empreendedorismo, reforma tributária e a influência da Lei Complementar nº 199/23 é um tema de vasta complexidade e múltiplas dimensões. Enquanto as obrigações acessórias desempenham um papel crucial na manutenção do sistema tributário, seu excesso pode estrangular o empreendedorismo e a inovação.

Uma reforma tributária eficaz e assertiva deve, portanto, ponderar de forma cuidadosa como simplificar e modernizar essas obrigações, assegurando que o ambiente de negócios fomenta o crescimento econômico e a competitividade. Essa necessidade de reforma tributária não é apenas um anseio das empresas, mas também uma demanda da sociedade como um todo.

O excesso de burocracia e a complexidade das obrigações acessórias não apenas prejudicam o empreendedorismo e a capacidade das empresas de prosperar, mas também geram altos custos operacionais que acabam sendo repassados aos consumidores por meio de preços mais elevados. Além disso, a falta de transparência e simplicidade nas obrigações tributárias pode criar oportunidades para evasão fiscal, o que, por sua vez, resulta em perda de receita para o governo.

Nesse sentido, uma reforma tributária bem planejada deve buscar a simplificação das obrigações acessórias, eliminando redundâncias e convergindo para sistemas eletrônicos integrados que facilitem o cumprimento das obrigações fiscais. Isso não apenas aliviará a carga



sobre os contribuintes, mas também permitirá que as autoridades fiscais tenham acesso a informações mais precisas e em tempo real, melhorando a fiscalização e a arrecadação de tributos.

Além disso, a reforma tributária deve ser concebida como uma oportunidade para promover maior equidade fiscal, revisando a estrutura de impostos e alíquotas de maneira a garantir que aqueles com maior capacidade contributiva paguem sua justa parcela. Também é uma chance de simplificar os regimes de tributação, tornando-os mais previsíveis e transparentes, o que pode atrair investimentos e estimular o crescimento econômico.

A Lei Complementar nº 199/23 representa um passo significativo na busca pela simplificação do sistema tributário e na redução da burocratização que há muito aflige as empresas e empreendedores no Brasil. No entanto, é importante ressaltar que este é apenas o primeiro passo de uma jornada mais ampla e desafiadora em direção a um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

A implementação da Lei Complementar nº 199/23 demonstra o reconhecimento por parte do legislador de que as obrigações acessórias excessivamente complexas e onerosas representam um entrave ao desenvolvimento econômico e à competitividade do país. A criação da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e), da Declaração Fiscal Digital Brasil (DFDB) e do Registro Cadastral Unificado (RCU) reflete um esforço consciente para simplificar e modernizar as práticas fiscais, tornando o cumprimento das obrigações tributárias mais ágil e eficaz.

No entanto, a complexidade inerente ao sistema tributário brasileiro, com suas múltiplas esferas de governo, regimes especiais e obrigações dispersas, não pode ser resolvida por uma única legislação. A Lei Complementar nº 199/23 abre portas para uma discussão mais ampla sobre a necessidade premente de uma reforma tributária abrangente, que vá além da simplificação das obrigações acessórias.

O sistema tributário brasileiro, com sua vasta gama de tributos, alíquotas variadas e regras complexas, precisa ser revisado em sua totalidade. Isso inclui a avaliação da estrutura de impostos, a busca por maior equidade fiscal, a eliminação de duplicações e ineficiências, bem como a criação de mecanismos que promovam a competitividade das empresas brasileiras

no cenário global.

Portanto, a Lei Complementar nº 199/23, embora louvável em sua intenção de simplificar as obrigações acessórias, deve ser vista como um primeiro passo rumo a uma reforma tributária mais abrangente. Há um longo caminho pela frente, repleto de desafios técnicos, políticos e administrativos. A colaboração entre o governo, o setor privado e a sociedade civil será fundamental para enfrentar esses desafios e construir um sistema tributário que promova o crescimento econômico, a justiça fiscal e a competitividade, ao mesmo tempo em que alivia o fardo da burocracia sobre os contribuintes e empreendedores brasileiros. Dessa maneira, é de suma importância que acadêmicos, legisladores e profissionais continuem a se debruçar sobre essas questões, buscando soluções que beneficiem a sociedade como um todo e que pavimentem o caminho para um ambiente tributário mais equitativo e eficaz.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual: RDTA**, São Paulo, n. 40, p. 469-482, 2018

ALVES, Nardéli; PETRI, Luciana Ramos Figueiredo; PETRI, Sérgio Murilo. A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, v. 2, n. 2, p. 40-52, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5168699.pdf>. Acesso em: 07 out. 2023

BIFANO, Elidie Palma. A lei complementar nº 199/23 consegue simplificar as obrigações acessórias?. **Conjur**, [s.l.], 16 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-16/consultor-tributario-lc-19923-simplificar-obrigacoes-acessorias>. Acesso em: 15 out. 2023

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 23 set. 2023

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm). Acesso em: 23 set. 2023

BRASIL. **Lei Complementar nº 199, de 01 de agosto de 2023**. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp199.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp199.htm). Acesso em: 10 out. 2023

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966

BUENOS, Kethlen. A complexidade do sistema tributário e a necessidade de simplificação. **Intrépido: Iniciação Científica**, Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 1 –17, jan./jul. 2023. Disponível em: <https://www.periodicos.famig.edu.br/index.php/intrepido/article/view/409/319>. Acesso em: 10 out. 2023

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 583-584.

DELGADO, Malu. Que impostos pagamos?. **Valor Econômico**, [s.l.], 19 set. 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/>. Acesso em: 03 out. 2023.

FERREIRA, Esther Eugênia. **A necessária reforma das obrigações tributárias acessórias: a externalidade negativa no meio empresarial.** 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2020. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/290>. Acesso em: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Obrigação tributária acessória. **Revista Tributária de Direito Tributário**, São Paulo, v. 10, n.36, p.191-204, abril-junho. 1986.

INDICADORES de iniquidade do Sistema Tributário Nacional. 2. ed. Brasília, DF: Presidência da República; Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2011.

LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do sistema público de escrituração digital (SPED): um estudo das novas obrigações. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, v. 2, n. 2, p. 17-25, jul./dez. 2012. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/32512>. Acesso em: 10 out. 2023

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MANEIRA, José Sérgio. **Compliance tributário: um desafio empresarial.** Lisboa: Editora Vida Económica, 2017

MENIN JUNIOR, Romeu Felix. A reforma tributária brasileira: uma análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista Processus Multidisciplinar**, [s.l.], ano 2, v. 2, n. 3, p. 18-40, jan./jun., 2021. Disponível em: <https://periodicos.processus.com.br/index.php/multi/article/view/329/421>. Acesso em: 10 out. 2023

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020

RUSSI, Anna. Banco Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar imposto no Brasil. **CNN Brasil**, Brasília, 15 jun. 2021, Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 03 out. 2023

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005

SEBRAE. **Pesquisa "Global Entrepreneurship Monitor" (GEM 2022).** Mar. 2023. Apresentação de Slides. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Apresentacao-PPT-GEM-BR-2022-FINAL.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023

SILVA, Thiago Moreira da. Nota fiscal eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). **Reforma tributária**: IPEA-OAB/DF. Rio de Janeiro: IPEA, OAB/DF, 2018. p. 217-226. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8650>. Acesso em: 23 set. 2023

"SÓ UMA COISA dói mais que pagar imposto. É pagar para pagar imposto" - Luís Eduardo Schoueri. [S.l. : s.n.]. 2015. 1 vídeo (21 min). Palestra publicada pelo canal Instituto Millenium. Disponível em: [https://www.youtube.com/watch?v=2RD3dU2tnaE&ab\\_channel=InstitutoMillenium](https://www.youtube.com/watch?v=2RD3dU2tnaE&ab_channel=InstitutoMillenium). Acesso em: 23 set. 2023

SPED: sistema público de escrituração digital. [S.l.], c2023. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 29 set. 2023.

TABORDA, Leticia Ferreira; KRÜGER, Cristiane. Sistema público de escrituração digital (SPED) – uma futura simplificação das obrigações tributárias acessórias. **Observatorio de la Economía Latinoamericana**, [s.l.], n. 187, p. 1-16, 2013. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/erv/observ/y2013i18712.html>. Acesso em: 23 set. 2023

TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários** (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional). Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2015.

TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. **Revista Direito Tributário Atual: RDTA**, São Paulo, n. 27, p. 284-304, jan./jun. 2012

TAKANO, Caio Augusto; ABROSIO, Claudia. Desafios da simplificação das obrigações acessórias no sistema tributário. **Conjur**, [s.l.], 26 set. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-26/takanoe-abrosio-desafios-simplificacao-tributaria>. Acesso em: 13 out. 2023

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7742206/mod\\_resource/content/2/Heleno%20Taveira%20Torres%20-%20Direito%20Constitucional%20Financeiro%20%28201%20%281%29.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7742206/mod_resource/content/2/Heleno%20Taveira%20Torres%20-%20Direito%20Constitucional%20Financeiro%20%28201%20%281%29.pdf). Acesso em: 15 out. 2023

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011