

O DIREITO CONSTITUCIONAL À FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E O
COMPLIANCE FISCAL

*THE CONSTITUTIONAL RIGHT TO THE COMPANY'S SOCIAL
FUNCTION AND FISCAL COMPLIANCE*

Emerson Ademir Borges de Oliveira*

Hélio Daniel de Favare Baptista**

Resumo: O presente artigo analisa a função social da empresa como um novo direito constitucional a ser materializado nessa fase do pós-constitucionalismo contemporâneo. O estudo justifica-se pela importância de exercer a atividade de empresa de forma proba e transparente e buscando atender o interesse coletivo e o bem comum. Objetiva-se demonstrar que a busca da materialização da função social da empresa se caracteriza como um novo direito constitucional a ser implementado, em aderência ao princípio da solidariedade, de terceira dimensão. Neste contexto, urge posicionar o *compliance* fiscal em método de auxílio da consecução da função social da empresa, isto é, um instrumento que, além de atender diretrizes legais e negociais, exerce qualificada função para o atingimento de tal finalidade social, em benefício da sociedade como um todo e não apenas dos agentes que estabelecem relações diretas com a empresa. Para a concretização da pesquisa observou-se o método dedutivo, embasado em pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Constitucionalismo. *Compliance* Fiscal. Função Social da Empresa.

Artigo recebido em 02 de fevereiro de 2020.

Artigo aceito em 29 de novembro de 2021.

* Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra. Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo. Coordenador-Adjunto e Professor Permanente do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília. Advogado e parecerista. Email: borgesdeoliveira@usp.br

** Mestre em Teoria do Estado e Teoria do Direito pela Fundação “Eurípedes Soares da Rocha” (UNIVEM). Professor Titular e Coordenador do Curso de Direito da Faculdade REGES de Ribeirão Preto – SP. Advogado. Aluno Especial do Doutorado PPGD – UNIMAR.. Email: hdfbaptista@gmail.com

Abstract: The aim of this paper is to analyze the social function of the company as a new constitutional right to be materialized in this phase of contemporary post-constitutionalism. The study is justified by the importance of exercising the company's activity in a probable and transparent manner and seeking to serve the collective interest and the common good. The objective is to demonstrate that the search for the materialization of the social function of the company is characterized as a new constitutional right to be implemented, in adherence to the third dimension principle of solidarity. In this context, there is an urgent need to position fiscal compliance as a method of helping to achieve the company's social function, that is, an instrument that, in addition to meeting legal and business guidelines, performs a qualified function to achieve such social purpose, for the benefit of society as a whole and not just the agents that establish direct relations with the company. In order to carry out the research, the deductive method was observed, based on bibliographic research.

Keywords: Constitutionalism. Fiscal Compliance. Company Social Function.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. CONSTITUCIONALISMO DO FUTURO; 3. *COMPLIANCE* FISCAL: ASPECTOS GERAIS; 4. O *COMPLIANCE* FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA A CONSECUÇÃO DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

A função social da empresa é uma diretriz-direito prevista na Constituição, que preconiza a solidariedade social como um dos fundamentos do constitucionalismo contemporâneo. É uma diretriz porque estipula uma nova qualificação para a propriedade. E é um direito porque é uma exigência que se faz não apenas sobre o proprietário, mas também em face do Estado, que deve propiciar meios e estimular a consecução de tal objetivo.

A partir do constitucionalismo do futuro, corrente que se ergue no pós neoconstitucionalismo, compreende-se a materialização da função social da

empresa como um de seus instrumentos, inscrito no pilar da solidariedade, e que busca a promoção do bem comum. Busca-se, neste trabalho, demonstrar que a adoção de programa de *compliance* tributário atua como profícuo termômetro para indicar que a empresa desmede esforços para cumprir sua função social.

O estudo encontra justificativa na dimensão fraternitária dos nossos direitos fundamentais e, como visto, no pilar “solidariedade” do constitucionalismo do futuro, bem como no incentivo para que os agentes econômicos cumpram as leis e exerçam suas atividades de acordo com sua função social.

Para tanto, no primeiro tópico trata-se do conceito e evolução do constitucionalismo até o chamado “constitucionalismo do futuro”, doutrina de José Roberto Dromi Casas, que, em suma, procura o equilíbrio entre os atributos do constitucionalismo moderno e os excessos do constitucionalismo contemporâneo.

Em seguida, serão abordados os aspectos gerais do programa de *compliance* tributário, visando-se demonstrar a sua importância para uma postura ética e proba, bem como sua importância na busca do cumprimento da função social da empresa.

Na sequência, estabelecendo o liame com o marco teórico inicial, a função social da empresa enquanto diretriz-direito constitucional, vincular-se-á o pressuposto com a adoção do programa de *compliance* tributário enquanto instrumento para consecução da função social por meio da implementação da ética e da solidariedade social.

Para o desenvolvimento da pesquisa observou-se a revisão bibliográfica, com amparo na doutrina. Já na abordagem utilizou-se o método dedutivo.

2. CONSTITUCIONALISMO DO FUTURO

O constitucionalismo surge como movimento de limitação aos atos dos detentores do Poder Político, sendo características comum em suas diversas fases, um maior ou menor grau de intensidade, a limitação ao governo dos homens, a separação de funções e a garantia de direitos.¹

Ou ainda, de outra maneira, o constitucionalismo representa a concretização de um desejo da sociedade em delimitar a atuação do governante, garantindo os direitos fundamentais de todos os homens e designando limites à atuação estatal - concepção político-social – ou, ainda, consolidando regras em um único instrumento que deve servir como norte para os demais - concepção jurídica.²

Na evolução do constitucionalismo, embora com nuances completamente distintas, não se deve olvidar algumas experiências relevantes, como o constitucionalismo hebreu, as Cidades-Estados gregas e o constitucionalismo inglês e seus principais documentos: a Magna Carta, de 1215, a *Petition of rights*, de 1628, o *Habeas Corpus Act*, de 1679, o *Bill of Rights*, de 1689 e o *Act of Settlement*, de 1701.³

Posteriormente, advém o constitucionalismo clássico, como o concebemos nos estudos do direito constitucional, que se inicia com as experiências libertárias e constitucionais dos Estados Unidos e da França, e

¹ LAZARI, Rafael de. **Reflexões críticas sobre a viabilidade de um “constitucionalismo do futuro” no Brasil:** exegese valorativa. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional.** Curitiba, n. 3, 2010. p.110

² SILVA, Thiago Henrique Costa. GONÇALVES NETO, João da Cruz. Novo Constitucionalismo Latino-Americano: Um Constitucionalismo do Futuro? **Revista Brasileira de Filosofia do Direito.** Brasília, v.3, n.1, jan./jun. 2017. p.62.

³ LAZARI, Rafael de. **Reflexões críticas sobre a viabilidade de um “constitucionalismo do futuro” no Brasil:** exegese valorativa. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional.** Curitiba, n. 3, 2010. p.110

culmina na confecção da Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787, e da Constituição Francesa de 1791, a qual traz em preâmbulo a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789.⁴

No pós-Primeira Guerra surge o constitucionalismo moderno (ou social). É aqui que emerge o positivismo jurídico, em substituição ao jusnaturalismo do período anterior, separando direito e moral. Nessa fase, sobretudo por influência dos abusos perpetrados pela Revolução Industrial, é que emanam os chamados direitos fundamentais de segunda dimensão.⁵

Sob a perspectiva dos Estados Sociais de Direito e do *Welfare State*, esse período foi notoriamente marcado pela Constituição do México, de 1917, e pela Constituição Alemã de Weimar, de 1919.

É como leciona Paulo Bonavides:

[...] o direito constitucional de segunda dimensão concentrou-se em países denominados de 'primeiro mundo' em razão de, nestes, ter-se introduzido de forma mais efetiva e programática o princípio igualitário. Marcaram este período a Constituição do México de 1917 e a da República de Weimar de 1919.⁶

No Brasil, esse cenário teve lugar com a promulgação da breve Constituição de 1934, elaborada pela Assembleia Constituinte instalada em 1933, e que se manteve em vigor por pouco mais de três anos.⁷

⁴ É do artigo 16 da Declaração a célebre fórmula do constitucionalismo clássico: “Toda a sociedade onde a garantia dos direitos não está assegurada, nem a separação dos poderes determinada, não tem Constituição”.

⁵ LAZARI, Rafael de. **Reflexões críticas sobre a viabilidade de um “constitucionalismo do futuro” no Brasil:** exegese valorativa. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, n. 3, 2010. p.111

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa:** por um direito constitucional de luta e resistência: por uma nova hermenêutica: por uma repolitização de legitimidade. São Paulo: Malheiros, 2003. p.32

⁷ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo Brasileiro:** Evolução Institucional. São Paulo: Malheiros, 2011. p.35.

Por fim, surge o constitucionalismo contemporâneo - neoconstitucionalismo ou pós-positivismo - que permanece, com variações, até os dias atuais, e tem como pressuposto a superação da dicotomia entre o direito natural e positivo, equacionando os valores "justiça" e "segurança jurídica", isto é, pautando-se pelo equilíbrio. Ganham relevo no neoconstitucionalismo do Pós-II Guerra os direitos fundamentais de terceira dimensão, vinculados, sobremaneira, à diretriz da fraternidade - predominantemente coletiva -, e começa a se desenhar a percepção de Estado Democrático de Direito, uma ponderação necessária entre o Direito e a democracia.

É também nessa fase que ocorre a solidificação da ideia de superioridade constitucional e os desdobramentos deste fenômeno, como a filtragem constitucional, a constitucionalização do direito, o totalitarização constitucional, a eficácia horizontal dos direitos fundamentais e o fortalecimento do Poder Judiciário.⁸

É importante ressaltar que o neoconstitucionalismo pretende a materialização dos direitos humanos erigidos à condição de fundamentais desde o início e durante o desenvolvimento secular do movimento do constitucionalismo, ou seja, tem como desafio efetivar os direitos fundamentais e garantias, bem como as normas programáticas, previstas nas Constituições, mantendo o Estado Democrático de Direito, protegendo os direitos individuais e limitando o poder estatal, para transformar a Constituição em um instrumento norteador do sistema jurídico, mas evitando a prolixidade e almejando a efetividade das normas nela contida.

É como discorrem Silva e Gonçalves Neto:

⁸ LAZARI, Rafael de. Reflexões críticas sobre a viabilidade de um "constitucionalismo do futuro" no Brasil: exegese valorativa. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, n. 3, 2010. p.111-112.

Logo se chegou à conclusão de que não bastaria previsão de direitos, mas também de previsões de efetivação desses direitos. Em outros termos, um Estado que prevê não é um Estado que provê. [...]

Essa maior eficácia do texto constitucional é o maior dilema enfrentado pelo neoconstitucionalismo, que tem o dever de manter o Estado Democrático de Direito, proteger os direitos individuais e limitar o poder estatal, bases de qualquer movimento constitucional, mas, agora, aliando razão, direito e moral, visando transformar a Constituição em um instrumento norteador do sistema jurídico, mas evitando a prolixidade e almejando a efetividade das normas nela contida.⁹

Ato contínuo, percebe-se que a própria evolução do movimento constitucionalista requer uma nova fase em sequência ao neoconstitucionalismo, especialmente se consideradas as críticas que este último tem sofrido aos chamados atributos do constitucionalismo moderno e os excessos do constitucionalismo contemporâneo.

Surge assim o que o Autor José Roberto Dromi¹⁰ denominou de “constitucionalismo do futuro”, “um equilíbrio entre os atributos do constitucionalismo moderno e os excessos do constitucionalismo contemporâneo”¹¹.

Acerca, conceitua Lazari,

[...] o constitucionalismo do futuro do futuro consiste numa projeção do que haveria de depois do neoconstitucionalismo, em analisando as mudanças dessa etapa atual, as críticas que lhe vem sendo feitas, e o sobrepujamento evolucionista natural do fenômeno constitucionalista. Também chamado de

⁹ SILVA, Thiago Henrique Costa. GONÇALVES NETO, João da Cruz. Novo Constitucionalismo Latino-Americano: Um Constitucionalismo do Futuro? **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**. Brasília, v.3, n.1, p.60-81, jan./jun.2017, p.66-67.

¹⁰ DROMI CASAS, José Roberto. La reforma constitucional: el constitucionalismo del “por venir”. In: ARÉVALO, Manuel Francisco Clavero (Coord.) **El derecho publico de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana**. Madrid: Fundación BBV, 1997.

¹¹ LAZARI, Rafael de. **El futuro del constitucionalismo: estudio propedéutico de una nueva vertiente constitucionalista**. Riga: Dictus Publishing, 2013. p.19.

constitucionalismos vindouro, ou de constitucionalismo porvir, sobre a teoria destacam-se as ideias de José Roberto Dromi, administrativista argentino, que prevê um equilíbrio entre os atributos do constitucionalismo moderno e os excessos do constitucionalismo contemporâneo.¹²

Costuma-se atribuir o desenvolvimento de sua teoria ao texto "*La reforma constitucional: el constitucionalismo del 'por venir'*", publicado em obra coletiva de 1997. As ideias, contudo, remontam a períodos anteriores, construídas sob a base do "constitucionalismo realista" ou "Constituição para todos". Assim, por exemplo, em 1994, afirmava que a quarta etapa do constitucionalismo deveria se preocupar com a realização de suas propostas e efetividade da verdade prática das declarações, direitos e garantias.¹³

São fundamentos do constitucionalismo do futuro: a verdade, a solidariedade, o consenso, a continuidade, a participação, a integração e a universalização.¹⁴

Por "verdade" deve se entender a preocupação com a necessidade de promessas factíveis pelo Constituinte. O constitucionalismo deve estar alinhado com a transparência, a ética e a sinceridade¹⁵. Daí porque falar de uma concepção eficiente da Constituição, que a transforme em uma "ferramenta real e efetiva, desenhando um sistema eficaz, integrado, dinâmico e confiável". Neste mesmo sentido, salutar o trabalho de Marcelo Neves acerca da constitucionalização simbólica, programada para satisfazer egos políticos, sem nenhuma pretensão de

¹² LAZARI, Rafael de. **Manual de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

¹³ DROMI CASAS, José Roberto; MENEM, Carlos Eduardo. **La constitución reformada: comentada, interpretada y concordada**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1994. p.19.

¹⁴ SILVA, Thiago Henrique Costa. GONÇALVES NETO, João da Cruz. Novo Constitucionalismo Latino-Americano: Um Constitucionalismo do Futuro? **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**. Brasília, v.3, n.1, jan./jun.2017. p.66-67

¹⁵ DROMI CASAS, José Roberto. **El perímetro del poder: democracia, derecho, economía, Estado**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p.407.

eficácia, que acabaria gerando movimentos sociais em prol da efetivação dos direitos prometidos e a ampliação da cidadania.¹⁶ A constitucionalização simbólica representa justamente a falta de compromisso com a verdade constitucional e o estabelecimento de promessas que se sabem impossíveis de serem atingidas mesmo dentro da perspectiva dirigente.

Não se olvide, pois, que o próprio Canotilho, um dos precursores do movimento das Constituições dirigentes, acabou revendo seu posicionamento a respeito das promessas com o fito de propor um “constitucionalismo moralmente reflexivo”, tendo em vista que o dirigismo constitucional é insuficiente para, por si só, “operar transformações emancipatórias”¹⁷.

O consenso seria a capacidade de fazer aquilo que um grupo, não necessariamente uma maioria, decidiu, sem que haja rupturas nesse processo decisório, pressupondo a manutenção da ordem democrática. Para Dromi, o consenso “deve se manifestar através dos mecanismos tradicionais de vontade pública (...) por meio de um conjunto majoritário de coincidências políticas, administrativas, econômicas e sociais”¹⁸.

Por continuidade deve-se entender o dever de respeito de uma Constituição pela história do país em que ela tem vigência e também como a escala desenvolvimentista de um povo. Tentativas de rompimento brusco com o passado, em geral, são medidas tomadas em governos totalitários que pretendem inscrever-se como a própria e única história de um povo e de um país. A continuidade também se aproxima do chamado *effet cliquet*, ou efeito trava, representando a manutenção dos valores e princípios consagrados em direitos

¹⁶ NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p.188-189.

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p.5.

¹⁸ DROMI CASAS, José Roberto; MENEM, Carlos Eduardo. **El Estado hoy: integración, participación, solidaridad**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997. p.223-224.

fundamentais de forma a perseguir sempre seu aperfeiçoamento, jamais sua extinção.¹⁹

A “participação se refere à necessidade de influência da sociedade na política”²⁰, o que se exprime, basicamente, por meio dos mecanismos de democracia participativa, direta ou semidireta. A participação deve extrapolar o momento do voto, ainda que diante de um sufrágio universal, para permitir, ao máximo, a inserção do cidadão no processo de decisões políticas.

A integração consiste na comunhão entre os povos por meio de políticas e órgãos transnacionais. A Constituição deve refletir a “integração moral, espiritual e ética de uma comunidade”²¹. As partes federativas devem compartilhar objetivos e projetos comuns para o desenvolvimento do todo, rompendo o isolamento de algumas parcelas territoriais.

A universalização dos direitos fundamentais, a partir da dignidade da pessoa humana enquanto vetor comum, e ancorada especialmente no direito internacional dos direitos humanos, pretende o reconhecimento de certos direitos enquanto constantes de um plano universal, em superação ao individualismo.

Por fim, pela importância que possui no presente trabalho, destaca-se a solidariedade. O constitucionalismo do futuro deve deixar de lado a “exaltação do privado, do individual”, tendo como princípio básico “estabelecer limites às liberdades em defesa dos mais fracos”²². Como ressalta Lazari, a solidariedade

¹⁹ DROMI CASAS, José Roberto; MENEM, Carlos Eduardo. **El Estado hoy: integración, participación, solidaridad**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997. p.225.

²⁰ LAZARI, Rafael de. **El futuro del constitucionalismo: estudio propedéutico de una nueva vertiente constitucionalista**. Riga: Dictus Publishing, 2013. p.26.

²¹ DROMI CASAS, José Roberto. **El perímetro del poder: democracia, derecho, economía, Estado**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p.414.

²² DROMI CASAS, José Roberto. **El perímetro del poder: democracia, derecho, economía, Estado**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p.410.

deve ser visualizada do ponto de vista de uma dimensão fraterna de direitos fundamentais e um clamor a tempos de cooperação e tolerância, bem como redução de desigualdades.²³

Dessa forma, partindo do princípio que solidariedade é um dos fundamentos de um novo constitucionalismo e um novo valor político a ser perseguido, podemos concluir que a busca da materialização da função social da empresa se enquadra nessa nova perspectiva, vez que busca o interesse coletivo e o bem comum. Nesta linha, o *compliance* seria um indicativo de que o empresário probo e de boa-fé estaria buscando implementar a função social da empresa.

3. COMPLIANCE FISCAL: ASPECTOS GERAIS

O *compliance* tributário é um trabalho preventivo que tem como objetivo principal diminuir as incontingências tributárias nas empresas, ou seja, um trabalho constante para verificar se ela está em conformidade com as normas tributárias vigentes.

Ocorre que os brasileiros, em geral, por questões culturais²⁴ e por conta da grande complexidade do nosso sistema tributário²⁵, possuem uma certa resistência em cumprir com todas as suas obrigações tributárias.

Os fatores que conduzem e possibilitam que o contribuinte não cumpra com suas obrigações tributárias, são, dentre outros, a complexidade do sistema e da legislação fiscal, a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no

²³ LAZARI, Rafael de. **El futuro del constitucionalismo**: estudio propedéutico de una nueva vertiente constitucionalista. Riga: Dictus Publishing, 2013. p.23.

²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

²⁵ VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, p. e1904, jun. 2019.

âmbito administrativo e judicial, a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos, além de distorcer a concorrência, os escândalos de corrupção e a má gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos, o caráter regressivo do sistema tributário, que impõe custos maiores aos economicamente desfavorecidos e os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante injustiça fiscal.²⁶

Esse comportamento reflete e é repetido pelas empresas, gerando uma grande evasão fiscal pelo fato de os agentes econômicos assumirem o risco de descumprirem os comandos da legislação tributária e a consequente e significativa diminuição na captação de recursos financeiros pelo Estado, já que não há o efetivo recolhimento da carga tributária prevista.

Nesse sentido, interessante a reflexão de Mirrlees:

Um bom sistema impositivo tributário deve ter como um de seus objetivos o de promover o bem-estar econômico, a fim de corrigir as externalidades que surgem quando uma pessoa ou organização não considera os efeitos de seus atos sobre os demais.²⁷

Portanto, é importante também que nosso sistema tributário e a respectiva administração tributária visem, na instituição dos tributos, bem como na sua aplicação, a finalidade de promover o bem comum, utilizando da função extrafiscal destes para corrigir externalidades, evitando os comportamentos contrários ao devido cumprimento da lei, vez que estes podem desencadear um

²⁶ VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, p. e1904, jun. 2019.

²⁷ MIRRLEES, James. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013. p.27

sentimento de descrédito nos atores econômicos e trazer grandes prejuízos aos membros de nossa sociedade.

Diante de tais questões, inclusive, os programas de *compliance* tem crescido exponencialmente.

O *compliance* é um programa que visa dar fiel cumprimento à lei e gerar a cultura de abstenção de comportamentos desabonadores na prática de determinada atividade empresarial. O *compliance fiscal*, mais específico, visa o cumprimento da legislação tributária e das obrigações tributárias.

Através do programa de *compliance* a empresa vai organizar sua documentação e procedimentos, gerenciando de forma adequada os riscos de sua conduta e exaltando a sua transparência.

Nesse sentido considera, asseveram Silveira e Jorge:

Compliance possui, entre os seus objetivos, organizar documentação e procedimentos, gerenciando de forma adequada os riscos e exaltando a transparência, de alcance amplo e não apenas cumprimento de regras formais ou informais. Está ligado ao conceito de “governança corporativa”, ou seja, de sistemas de organização empresarial, tendo como um dos objetivos diminuir a responsabilidade objetiva da empresa, utilizado para contenção de riscos, com o comprometimento da empresa no cumprimento da legislação em vigor, a partir de procedimentos internos que visam uma maior transparência em seus atos e decisões.²⁸

As vantagens para quem adota o *compliance* tributário incluem a eliminação de multas tributárias, a menor exposição ao Fisco, a eliminação da insegurança tributária, melhores relatórios de auditoria e resultados em *due diligence*.

²⁸SILVEIRA, Daniel Barile; JORGE, Carlos Henrique Miranda. O *compliance* e seus reflexos no direito brasileiro. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 23, n. 1, p. 125-143, mar. 2019. p.129.

Recentemente, por conta dos escândalos de corrupção evidenciados, e com o advento da Lei 12.846/13 (Lei Anticorrupção) busca-se, também, por meio do *compliance*, a transparência na gestão empresarial e a diminuição das condutas de corrupção.

É o que anotam Gabardo e Castella:

O *compliance* pode e deve ser utilizado, tanto como uma ferramenta de controle, proteção e prevenção de possíveis práticas criminosas nas empresas, como um valioso instrumento de transferência de responsabilidade, evitando ou amenizando a responsabilidade da pessoa jurídica quando do surgimento de alguma patologia corruptiva.²⁹

Vale trazer à baila estudo reportado por Ribeiro e Diniz e que fora realizado pela Federação das Indústrias do Estado do Paraná quanto às perdas econômicas e sociais do Brasil com a corrupção:

As perdas econômicas e sociais do Brasil com a corrupção foram estimadas considerando um nível de corrupção percebida no país igual à média de uma cesta de países selecionados. Se o Brasil possuísse um nível de percepção da corrupção igual à média desses países de 7,45, o produto *per capita* do país passaria de US\$ 7.954 a US\$ 9.184, ou seja, um aumento de 15,5% na média do período 1990-2008 (equivalente a 1,36% ao ano). Isto corresponde a um custo médio anual da corrupção estimado em R\$ 41,5 bilhões, correspondendo a 1,38% do PIB (valores de 2008). Se o controle da corrupção fosse ainda mais rigoroso, estimasse que todos os recursos liberados da corrupção para as atividades produtivas (isto é, o custo médio anual da corrupção) chegue a R\$ 69,1 bilhões (valores de 2008), correspondentes a 2,3% do PIB. No entanto, este valor corresponde a um referencial teórico, em que se considera um nível de percepção da corrupção

²⁹ GABARDO, Emerson; CASTELLA, Gabriel Morettini. A nova lei anticorrupção e a importância do *compliance* para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Belo Horizonte, v. 15, n. 60, p. 129-147, 2015. p.134

tendendo a zero, condição que não foi observada por nenhum país até então.³⁰

Ademais, a busca de um correto cumprimento das obrigações tributárias tem como objetivo garantir o custeio das atividades do Estado, quer seja, os serviços públicos, quer seja mediante sua atuação reguladora, já que muitas vezes há uma grande diferença entre a previsão de recebimento da receita tributária e sua real percepção.

Assim, é importante que o Estado atue para reduzir o inadimplemento das obrigações fiscais, promovendo um comportamento de *compliance*, formatando seu sistema tributário, perseguindo, além da arrecadação de receitas tributárias, uma regulação de incentivo a um comportamento socialmente adequado e uma boa governança corporativa, mediante a utilização de incentivos.

É o que ensina Vitallis:

[...] Em síntese, a grande questão a ser respondida é como o Estado pode e deve atuar para reduzir o inadimplemento das obrigações fiscais e promover o comportamento de *compliance*, inclusive por meio da adequada formatação do sistema tributário. Uma das possibilidades aventadas é a atuação do Estado regulador como incentivador do comportamento socialmente adequado (*compliance* fiscal) e da *boa governança corporativa*, mediante a utilização de instrumentos de direito premial (incentivos ou *carrots*) para a modelação de condutas.³¹

Com efeito, o que se pretende é a redução e contenção do inadimplemento das obrigações fiscais, bem como, indiretamente, a

³⁰ RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. Compliance e lei anticorrupção nas empresas. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 52, n. 205, p. 87-105, 2015. p.93.

³¹ VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, p. e1904, jun. 2019. p.2.

previsibilidade da arrecadação de recursos necessários ao adequado funcionamento do Estado, tornando possível a implementação dos direitos constitucionais prestacionais e o bem comum.

Assim, deve-se buscar uma política fiscal que promova um efetivo comportamento de regular cumprimento da legislação tributária, com o consequente adimplemento das obrigações fiscais.

Nessa toada, deve-se buscar a justiça fiscal com fundamento na isonomia e capacidade contributiva, solidariedade, simplicidade e justiça social para se estimular um comportamento desejável de adimplemento voluntário das imposições tributárias³².

Nesse cenário, as empresas exercem importante papel nos rumos da economia, vez que sua postura ante o cumprimento das obrigações fiscais influencia o mercado e a livre concorrência. Por isso as políticas públicas que visem estimular o *compliance* fiscal devem se centrar nesses entes corporativos.

É importante que as empresas busquem uma boa governança corporativa e visualizem no cumprimento voluntário das obrigações fiscais um ato decorrente de sua responsabilidade social.

Soma-se a isso o fato de que cada vez mais o mercado vem valorizando empresas comprometidas com a integridade, que passam a ter uma vantagem competitiva diante dos concorrentes e critérios privilegiados na obtenção de investimentos, créditos ou financiamentos. Assim, um ambiente de negócios íntegro possibilita evoluir para um mercado em que características éticas das empresas tornam-se um diferencial no mundo corporativo.

Saliente-se que uma vez que se adote o *compliance* fiscal, deve estar guiado pelas balizas da seriedade e transparência, exigindo essa postura do mais

³² VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, p. e1904, jun. 2019.

alto dirigente – *tone from the top* -, instalando-se canais de comunicação para denúncias de comportamentos indevidos, confeccionando-se manuais de comportamento, dentre outras providências.

Cabe ao Estado também fomentar essa postura por parte dos contribuintes, principalmente aqueles que exploram atividades empresariais, buscando consolidar uma cultura de solidariedade, associada à consciência e à responsabilidade, reconhecendo-se a legitimidade dos tributos para a manutenção da própria coletividade social e construindo uma postura de *compliance* fiscal.

Nessa esteira, pode-se, através da tributação indutora, utilizando-se de função extrafiscal, com fundamento no artigo 174 da Constituição Federal, estimular aqueles que buscam cumprir suas obrigações fiscais e inibir os que adotam comportamento antagônico.

Nesse sentido é a reflexão de Ventry Júnior:

Apregoa-se, em resumo, a possibilidade de instauração de um equilíbrio do nível de *compliance* fiscal baseado em *reciprocidade* e não em *adversidade*, partindo da premissa de que tal modelo proporcionaria incentivos positivos para contribuintes e agentes reguladores, a partir do estabelecimento de um ambiente cooperativo, pautado pela colaboração e solução preventiva dos conflitos³³.

Portanto, é importante que, em especial, as sociedades empresárias adotem comportamento de *compliance* fiscal, demonstrando que se preocupam com a sua função social e com o cumprimento de sua responsabilidade social, para que haja efetiva arrecadação de recursos para a materialização dos deveres prestacionais do Estado, buscando a solidariedade social e o bem comum, bem como, para que seja exemplo para os demais entes coletivos componentes de

³³ VENTRY JR., Dennis J. Cooperative tax regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, n. 2, dez. 2008. p.436.

nossa sociedade causando a repetição desse bom comportamento e, facilitando a materialização da sua função social.

4. O *COMPLIANCE* FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA A CONSECUÇÃO DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

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

Assim é que se viu a necessidade de que houvesse a intervenção do Estado na Ordem Econômica com a finalidade de garantir direitos essenciais, já que a plena liberdade de mercado, por si só, não atingiu essa garantia.

Na realidade, o poder econômico pode ser o maior deteriorador dos objetivos de um Estado Social e, por conta disso, imprescindível que seja regulado e sua atuação forjada pelo próprio Estado, impedindo que o mesmo possa direcionar o poder político na consecução de interesses privados ao invés dos interesses públicos. A grande preocupação da regulação é retirar dos âmbitos políticos a influência contaminadora do interesse privado.³⁴

Nessa perspectiva, viu-se a necessidade de que a propriedade cumprisse sua função social, os contratos fossem fundados na boa-fé objetiva e também cumprissem a sua função social. O empresário quando exerce sua atividade empresarial aloca bens materiais e imateriais de que tem a propriedade e, sendo

³⁴ BORGES DE OLIVEIRA, Emerson Ademir; DIAS, Jefferson Aparecido. *Jurisdição civil, ativismo e ordem econômica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p.179.

assim, deve utilizar essa propriedade de acordo com sua função social, a fim de considerar os interesses coletivos e afiançar a promoção do bem comum.

A função social da empresa está positivada na Lei 6.404, de 1976, que dispõe sobre a sociedade por ações, vez que no parágrafo único do artigo 116, estabelece que um dos deveres do acionista controlador é o de usar seu poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e, ainda, no artigo 154, ao estabelecer que o administrador deve exercer as suas atribuições fundadas na lei e no estatuto para atingir os fins e interesse da companhia, satisfazendo as exigências do bem público e da função social da empresa.

Essa imposição constitucional e legal faz com que a adoção do *compliance* tributário seja uma evidência de que o empresário está disposto a exercer sua atividade de empresa buscando a sua função social.

A efetiva busca da função social da empresa constitui uma mudança de paradigma consistente na exigência característica dos novos direitos constitucionais, ou seja, a busca de solidariedade entre os indivíduos.

Portanto, é necessário que aqueles que exercem uma atividade de empresa não visem somente o lucro, mas que busquem cumprir a leis a ela pertinentes e procederem de acordo com sua função social.

A empresa é, portanto, a atividade econômica organizada que reúne capital, trabalho, insumos e tecnologia para a produção e circulação de bens e prestação de serviços.

Essa é a posição de Rubens Requião:

O empresário organiza a sua atividade, coordenando os seus bens (capital) com o trabalho aliciado de outrem. Eis a organização. Mas essa organização, em si, o que é? Constitui apenas um complexo de bens e um conjunto de pessoal inativo. Esses elementos -bens e pessoal- não se juntam por si; é

necessário que sobre eles, devidamente organizados, atue o empresário, dinamizando a organização, imprimindo-lhe atividade, que levará à produção; tanto o capital do empresário como o pessoal que irá trabalhar nada mais são isoladamente do que bens e pessoas. A empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário. Dessa explicação surge nítida a ideia de que a empresa é essa organização dos fatores da produção exercida, posta a funcionar, pelo empresário. Desaparecendo o exercício da atividade organizada do empresário, desaparece, *ipso facto*, a empresa.³⁵

Dessa forma, o exercício da atividade de empresa deverá pautar-se na busca da sua função social constitucionalmente prevista, de forma a prevalecer a livre concorrência sem que haja abuso de posição mercadológica dominante, procurando proporcionar meios para a efetiva defesa dos interesses do consumidor e a redução das desigualdades sociais e assumindo funções assistenciais para seus empregados.

Nesse prisma, essenciais as palavras da professora Maria Helena Diniz:

A propriedade empresarial deverá atender à função social, exigida pela Carta Magna (arts. 5º, XXII, 182, §2º, e 186); por isso o empresário exercerá sua atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços no mercado de consumo, de forma a prevalecer a livre concorrência sem que haja abuso de posição mercadológica dominante, procurando proporcionar meios para a efetiva defesa dos interesses do consumidor e a redução de desigualdades sociais, assumir funções assistenciais para seus empregados, p. ex, formando serviços médicos, fundos de previdência, planos de aposentadoria, promovendo ensino básico, creches, transporte, e, ainda, realizar projetos de recuperação do meio ambiente, e do patrimônio histórico-cultural. É preciso compatibilizar essa sua função social, visando o bem-comum, o bem-estar e a justiça social, com a finalidade de produção de lucros.³⁶

³⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1. p. 56-57.

³⁶ DINIZ, Maria Helena. Importância da Função Social da Empresa. **Revista Jurídica Unicritiba**. Curitiba, v. 2, n. 51, p.387-412, 2018. p.394.

É importante que o empresário exerça sua atividade empresarial de forma a atingir seus objetivos sem, contudo, diminuir o bem-estar de outros membros da sociedade, podendo assim obter lícita e legitimamente seu lucro.

Nesse sentido, também pondera Chiavenato:

Os objetivos diretos são geralmente a produção ou venda de mercadorias ou prestação de serviços. Para funcionar, a empresa requer recursos humanos (pessoas), recursos materiais (como máquinas e equipamentos, móveis e utensílios) e recursos financeiros (como capital ou dinheiro). A empresa também persegue objetivos indiretos: ela almeja ganhar mais do que gasta para produzir ou vender suas mercadorias ou prestar serviços. A este excedente damos o nome de lucro. O lucro é a remuneração do empreendedor que cria e impulsiona a empresa em uma situação na qual enfrenta o risco e a incerteza. A empresa também cumpre um outro objetivo indireto - o atendimento das necessidades da comunidade onde está localizada, isto é, o atendimento das necessidades do cliente ou do consumidor. Ao produzir ou vender mercadorias ou ao prestar serviços, a empresa supre necessidades da comunidade. Ainda indiretamente, a empresa tem várias finalidades sociais, como: criação de oportunidades de emprego, disseminação da atividade econômica, distribuição dos ganhos via pagamento salários, pagamentos a fornecedores de serviços, pagamento de impostos, a preservação do meio ambiente, a qualidade de vida das pessoas etc.³⁷

O fato de o empresário adotar programa de *compliance* tributário é um excelente indicativo de que ele pretende se adequar e respeitar as normas tributárias, além das demais legislações, buscando atender a sua função social.

Os eventuais custos operacionais gerados pelo correto exercício da atividade de empresa, conforme sua função social, poderão ser compensadas

³⁷ CHIAVENATO, Idalberto. **Vamos abrir um novo negócio?** São Paulo: Makron Books, 1995. p.4

pelo Estado como estímulo ao empresário probo e que administra sua empresa de boa-fé e buscando o bem-estar social.

Assim, as empresas que procurem exercer suas atividades com sustentabilidade, respeitando o meio ambiente, adotem postura de transparência em relação ao seu mercado consumidor, não pratiquem atos de corrupção e procurem cumprir as leis pertinentes à sua atividade, deverão ser compensadas e reconhecidas.

Por outro lado, o Estado deve desestimular os comportamentos dos agentes econômicos contrários ao desenvolvimento sustentável, ao cumprimento da função social e ao cumprimento da legislação pertinente, através da tributação em sua função extrafiscal.

Saliente-se que a extrafiscalidade deve ser utilizada somente quando expressa em lei e respeitando os princípios constitucionais-tributários, bem como preencher seus elementos caracterizadores, quais sejam, o fim constitucional pretendido, o meio utilizado e a técnica adotada.

Essas são as anotações de Caliendo:

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88), entre outros.³⁸

³⁸ CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**, v.20, p.193-234, jul./dez. 2016. p.197.

Cabe salientar, que a extrafiscalidade deve ser utilizada com moderação, bom senso e pautada nos princípios constitucionais garantidores dos direitos fundamentais dos indivíduos, dentre eles a isonomia, legalidade e anterioridade, bem como a vedação do confisco.

É como ponderam Maria de Fátima Ribeiro e Jordana Viana Payão:

Como toda e qualquer atuação do Estado, a tributação precisa ser pautada nos princípios constitucionais, em especial quando for de natureza extrafiscal, já que expressa uma intervenção do Estado na Ordem econômica, seja incentivando ou restringindo a iniciativa privada. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado significa que a atuação soberana do Poder Público deverá ser pautada na busca do interesse coletivo.³⁹

A nossa legislação exige em vários preceitos normativos que a forma de gestão da empresa deva ser exercida com probidade, boa fé e de acordo com sua função social.

É como destaca, novamente, Maria Helena Diniz:

A forma de gestão que deverá ser exercida com o cuidado e a diligência que um homem probo deve ter na administração negocial, procurando cumprir seu objeto social, dentro das exigências do bem comum (LINDB, art. 5º) e da função social da “empresa”, servindo com lealdade, trabalhando com lisura, informando o mercado e os interessados de fatos que possam influenciar os investidores na negociação com valores mobiliários (Lei n. 6.404/76, arts. 153 a 157). Dever-se-á, ainda, promover a participação dos trabalhadores na gestão da empresa (CE, art. 7º, XI) e nos lucros (Lei n. 12.832/2013, que altera os §§ 2º, 5º a 10 do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 visando transformá-la numa

³⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima; PAYÃO, Jordana Viana. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista do Direito Público**. Londrina, v. 11, n. 3, p.276-310, dez. 2016. p.295.

comunidade de homens, atendo-se à ideia de que lucro é uma das finalidades da empresa, mas não a única.⁴⁰

Nesse cenário, adquire importância a governança corporativa, visando a fiscalização interna das suas atividades empresariais e demonstrando maturidade empresarial para compreender a sua posição na sociedade.⁴¹

Consoante a Comissão de Valores Mobiliários, "Governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital"⁴².

O deslocamento do paradigma que conduz à governança corporativa trata da integração entre as partes, interessadas ou afetadas direta ou indiretamente, com a corporação empresarial, exigindo responsabilidade e profissionalismo na condução desta.

No contexto da governança corporativa não basta que as decisões sejam informadas, mas também fruto de profunda reflexão, da análise do perfil de risco, de critérios éticos e, sobretudo, passíveis de terem suas razões analisadas pelos interessados.

Além da transparência, consistente na disponibilização ampla de informações, a governança corporativa é caracterizada por um tratamento isonômico entre todos os interessados, um processo claro de *accountability* e responsabilidade corporativa, em especial para viabilizar economicamente a organização e reduzir seus impactos externos⁴³.

⁴⁰ DINIZ, Maria Helena. Importância da Função Social da Empresa. **Revista Jurídica Unicritiba**. Curitiba, v. 2, n. 51, p.387-412, 2018. p.397.

⁴¹ DINIZ, Maria Helena. Importância da Função Social da Empresa. **Revista Jurídica Unicritiba**. Curitiba, v. 2, n. 51, p.387-412, 2018. p.398

⁴² CVM. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2002. p.1.

⁴³ IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2015. p.21.

Dito isto, é sabido que o meio adequado para se ter uma boa governança corporativa é utilizando o programa de *compliance*, adotando-se princípios norteadores da conduta dos administradores com reflexo na gestão, para que se cumpra o objeto social, dando-se transparência contábil nos relatórios e comunicação do mercado, bem como aderindo a um conjunto de normas éticas para melhorar sua relação com o mercado consumidor ou fomentar sua atividade usando o poder para a consecução do objeto social e a realização da função social da empresa.

Neste sentido é lição de Simão Filho:

A atividade empresarial em movimento constante e sucessivo, e o interrelacionamento desta com os fornecedores, mercado consumidor, mercado de valores mobiliários, agentes econômicos diversificados, trabalhadores, meio ambiente, e, finalmente, com relação aos próprios sócios e acionistas, gerando uma sinergia completa, que culmina em vivificar a empresa e agregar valor, é estudada como nova empresarialidade. Prepondera a busca de um novo paradigma voltado para o desenvolvimento de uma ética empresarial que em muito contribuirá para o fomento das atividades mercantis e o desenvolvimento sustentável.⁴⁴

Insta ressaltar que a postura do empresário ao adotar um programa de *compliance* tributário para cumprir a legislação tributária demonstra que ele deseja ser probo e se empenhar em exercer sua atividade de empresa de acordo com sua função social, adotando postura solidária no meio social em que está inserido. Além disso, a desenvolve com responsabilidade social.

Portanto, é importante que o empresário adote a postura de cumprir suas obrigações fiscais, agindo de forma ética, com responsabilidade social, demonstrando estar empenhado em desenvolver uma importante função

⁴⁴ SIMÃO FILHO, Adalberto. **Nova empresarialidade**. Tese de doutorado. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002. p.137-138

econômica, garantindo sua sobrevivência no mercado globalizado, por ser fator decisivo para seu crescimento, visto que ganhará respeito de seus colaboradores e consumidores e provocará sua inserção na sociedade, implementando por consequência o direito constitucional da solidariedade social.

5. CONCLUSÕES

Na atual fase do nosso constitucionalismo persegue-se a efetiva implementação das normas constitucionais programáticas que dispõem sobre os direitos prestacionais previstos em nossa Constituição.

O princípio que solidariedade é um dos fundamentos de um novo constitucionalismo e um novo valor político a ser perseguido, de forma que a busca da materialização da função social da empresa se enquadra nessa nova perspectiva e o *compliance* seria um indicativo de que o empresário probo e de boa-fé estaria buscando implementá-lo.

O programa de *compliance* fiscal vai organizar a empresa, sua documentação e procedimentos, gerenciando de forma adequada os riscos de sua conduta e exaltando a sua transparência.

Portanto, é importante que, em especial, as sociedades empresárias adotem comportamento de *compliance* fiscal, demonstrando que se preocupam com a sua função social e com o cumprimento de sua responsabilidade social, para que haja efetiva arrecadação de recursos para a materialização dos deveres prestacionais do Estado buscando a solidariedade social e o bem comum, bem como para que seja exemplo para os demais entes coletivos componentes de nossa sociedade, gerando a continuidade desse comportamento e facilitando a materialização da sua função social.

A efetiva busca da função social da empresa constitui uma mudança de paradigma consistente na exigência dos novos direitos constitucionais, dentre eles, a busca de solidariedade entre os indivíduos.

Portanto, é importante que o empresário adote a postura de cumprir suas obrigações fiscais, agindo de forma ética, com responsabilidade social, demonstrando estar empenhado em desenvolver uma importante função econômica, garantindo sua sobrevivência no mercado globalizado, por ser fator decisivo para seu crescimento.

É claro que a existência de um programa de *compliance* e de técnicas de governança corporativa, por si só, não significam que a empresa cumpre a sua função social. Mas é um indicativo bastante evidente, em especial se considerarmos que o *compliance* conduzido de forma séria denota apreço pela legalidade, ética e probidade. Essas mesmas diretrizes devem ser tomadas em conta na relação com a sociedade, de forma que a atividade empresarial passaria estar afinada com os seus propósitos, conferindo efetividade, assim, à diretriz-direito da função social da propriedade.

6. REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa: por um direito constitucional de luta e resistência: por uma nova hermenêutica: por uma repolitização de legitimidade**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES DE OLIVEIRA, Emerson Ademir. **Jurisdição civil, ativismo e ordem econômica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**, v.20, p.193-234, jul/dez. 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Vamos abrir um novo negócio?** São Paulo: Makron Books, 1995.

CVM. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2002.

DINIZ, Maria Helena. Importância da Função Social da Empresa. **Revista Jurídica Unicuritiba**. Curitiba, v. 2, n. 51, p. 387-412, 2018.

DROMI CASAS, José Roberto. **El perímetro del poder**: democracia, derecho, economía, Estado. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.

DROMI CASAS, José Roberto. La reforma constitucional: el constitucionalismo del "por venir". *In*: ARÉVALO, Manuel Francisco Clavero (Coord.) **El derecho publico de finales de siglo**: una perspectiva iberoamericana. Madrid: Fundación BBV, 1997. p. 107-118.

DROMI CASAS, José Roberto; MENEM, Carlos Eduardo. **El Estado hoy**: integración, participación, solidaridad. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997.

DROMI CASAS, José Roberto; MENEM, Carlos Eduardo. **La constitución reformada**: comentada, interpretada y concordada. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1994.

GABARDO, Emerson; CASTELLA, Gabriel Morettini. A nova lei anticorrupção e a importância do compliance para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, v. 15, n. 60, p. 129-147, 2015.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2015.

LAZARI, Rafael de. **El futuro del constitucionalismo**: estudio propedéutico de una nueva vertiente constitucionalista. Riga: Dictus Publishing, 2013.

LAZARI, Rafael de. Reflexões críticas sobre a viabilidade de um “constitucionalismo do futuro” no Brasil: exegese valorativa. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, n. 3, 2010.

LAZARI, Rafael de. **Manual de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

MIRRLEES, James. **Diseño de un sistema tributario óptimo**. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo Brasileiro: Evolução Institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA. Thiago Henrique Costa. GONÇALVES NETO. João da Cruz. Novo Constitucionalismo Latino-Americano: Um Constitucionalismo do Futuro? **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**. Brasília, v.3, n.1, p.60-81, jan./jun. 2017.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative tax regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, n. 2, dez. 2008.

VITALLIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, p. e1904, jun. 2019.