

**A DIVULGAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E A
INFORMAÇÃO SOBRE POSSÍVEIS ECONOMIAS TRIBUTÁRIAS**

***THE DISCLOSURE OF TAX BENEFITS AND INFORMATION ON
POSSIBLE TAX SAVINGS***

Recebimento: 06/08/2018 - Aceite: 10/09/2018 - Publicação: 31/01/2019

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Roberta Cristina da Silva¹
Mestranda em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP
robertasilvact@gmail.com

Domingos Correia dos Santos
Mestranda em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP
domingoscorreia@conectcontabil.com

Maurício Rieger
Mestrando em Ciências Contábeis e Atuariais
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP
prof.mauricio.rieger@gmail.com

Alexandre Gonzales
Doutor em Controladoria e Contabilidade
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP
alexandre@gonzales.com.br

RESUMO

O presente artigo trata da divulgação dos benefícios fiscais. Merecedora de especial atenção por parte de gestores e administradores e geradora de impactos significantes nas empresas é a carga tributária. O benefício fiscal caracteriza-se como ferramenta lícita que promove, entre outras benesses, a economia tributária. Este estudo limita-se a tratar do Bônus de Adimplência Fiscal, que tem como premissa incentivar o contribuinte que quita seus tributos tempestivamente. Acerca deste benefício levanta-se como questão, a inexistência de divulgação por parte dos órgãos competentes ou que a mesma ocorra de maneira deficitária. Investigar se tal conceito ocorre é o objetivo desta pesquisa. A busca de tal resultado realizou-se mediante pesquisa descritiva explicativa ao investigar as relações existentes entre os aspectos abordados, por meio de questionário direcionado a

¹ Autor para correspondência: R. Monte Alegre, 984 - Perdizes, São Paulo - SP, Brasil, 05014-901.

empresários, contadores e profissionais atuantes na área financeira. Com um número satisfatório de respondentes e elevados percentuais acerca dos aspectos apresentados em relação ao tema objeto de pesquisa conclui-se que as hipóteses levantadas foram validadas quanto à insuficiência de divulgação. Tal insuficiência indica maior destaque, especificamente ao item delimitador do estudo em questão, o Bônus de Adimplência Fiscal.

Palavras-chave: Benefício fiscal; Adimplência; Incentivos fiscais; Planejamento tributário.

ABSTRACT

This article deals with the disclosure of tax benefits. Deserving of special attention by managers and managers and generating significant impacts on companies is the tax burden. The tax benefit is characterized as a legal tool that promotes, among other benefits, the tax economy. This study is limited to dealing with the Tax Adjudication Bonus, whose premise is to encourage the taxpayer to pay their taxes in a timely manner. Regarding this benefit is raised as a matter, the lack of disclosure by the competent bodies or that it occurs in a loss. Investigating whether such a concept occurs is the purpose of this research. The search for such a result was carried out through an explicative descriptive research when investigating the existing relationships between the aspects addressed, through a questionnaire directed to entrepreneurs, accountants and professionals working in the financial area. With a satisfactory number of respondents and high percentages about the aspects presented in relation to the subject of research, it is concluded that the hypotheses raised were validated as to the lack of disclosure. This insufficiency indicates a greater emphasis, specifically on the delimiter of the study in question, the Fiscal Adjudication Bonus.

Keywords: Tax benefit; Tax compliance bonus; Tax breaks; Tax planning.

1. INTRODUÇÃO

A alta carga tributária é questão de extrema importância e grande preocupação ao que tange, não só a questão de sobrevivência das empresas, mas conseqüentemente à gestão e consecução dos negócios, independente do porte ou do mercado onde estejam inseridas.

De acordo com estudo realizado por Franco (2015, p.9), observa-se:

A cobrança excessiva de impostos, que se por um lado, aumenta no curto prazo a arrecadação do governo, por outro impacta diretamente o lucro das empresas, afetando significativamente a sua capacidade de sobrevivência em um mercado competitivo. Essa necessidade de sobrevivência, mesmo não sendo o motivo principal da sonegação fiscal, muitas vezes leva a empresa a adotar práticas ilícitas com a finalidade de fugir da pesada carga tributária.

Ainda sobre a carga tributária elevada, Banker (2011) versa que “com o peso dos tributos, quase 40%, sobre os ombros, a prática de financiar virou mania no Brasil. O primeiro Programa de Recuperação Fiscal (Refis) aconteceu a partir de 1999, consolidado com a Lei nº 9.964/2000”.

Paulatinamente ao alcance tributário sofrido pelas empresas, há ainda, a questão punitiva que se configura de forma bastante rigorosa acerca do atraso do recolhimento dos débitos tributários, bem como sobre as obrigações acessórias a serem entregues à Fazenda Pública-Fisco.

Neste cenário complexo, composto por diferentes prazos e alíquotas, tributos nas esferas municipais, estaduais e federais e suas variadas especificações, que abrangem as inúmeras atividades operacionais desenvolvidas no país, surge a figura do benefício fiscal.

Os incentivos fiscais enrijecem a prática da responsabilidade social, onde as empresas investem no incentivo de ações de tais responsabilidades sendo concedidas pelo Estado, com o objetivo de recompensa perante aquelas que investem no âmbito social tornando consequentemente estas práticas mais atrativas para ambas as partes, sempre frisando o âmbito financeiro em questão (LIMA, 2013).

O benefício fiscal objetiva amenizar o peso tributário que recai no contribuinte, ao desonerar seu recolhimento. As empresas, desde que se enquadrem e atendam às legislações pertinentes, podem usufruir dos benefícios existentes e promover licitamente, significativa economia tributária.

Entretanto, observa-se que tais benefícios não são utilizados em uma amplitude significativa abrangendo grande parte dos contribuintes e para tanto, surge a seguinte questão: a divulgação dos benefícios por parte dos órgãos competentes é falha e/ou insuficiente?

A extensão tributária referente à quantidade de tributos existentes no país, por si só, é motivo concreto para que benefícios fiscais sejam examinados e utilizados pelos contribuintes. Deste modo, uma maior divulgação, mediante a explicitação clara e objetiva das especificidades dos benefícios, poderia promover uma maior economia, ao proporcionar desoneração lícita às entidades.

O planejamento tributário é ferramenta essencial para a melhor adequação da empresa a todas estas questões. Segundo Gomes e Oliveira (2012, p.18):

Os empresários e executivos já estão cientes, há mais de duas décadas, de que o gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser considerado apenas uma

necessidade cotidiana, mas algo estratégico dentro das organizações de médio e grande porte, seja qual for o setor de atividade.

O objetivo geral desta pesquisa é elaborar uma análise que aponte se há uma correlação entre a baixa aderência e uma possível superficialidade na divulgação dos benefícios fiscais por parte dos órgãos competentes.

Para nortear a elaboração deste estudo esta pesquisa tem como objetivos específicos:

- a) Demonstrar qual a efetiva utilização dos benefícios fiscais;
- b) Verificar se as empresas vislumbram tais benefícios como algo dificultoso de ser realizado;
- c) Investigar se entre os mais diversos assuntos a serem tratados nas empresas, os gestores acreditam que a utilização dos benefícios resulta efetivamente na tão almejada economia tributária;

Este estudo delimitou-se ao Bônus de Adimplência Fiscal, constante nos termos do Art. 38 da Lei nº10.637/2002 (BRASIL 2002), que trata-se de um “prêmio” aos contribuintes enquadrados nos lucros real e presumido

A elaboração desta pesquisa justifica-se pela falta de divulgação objetiva direcionada aos contribuintes, na contramão de que as sanções e penalidades referentes às questões tributárias são amplamente divulgadas.

O Bônus de Adimplência Fiscal tem base na Lei nº 10.637 do ano de 2002, ou seja, tal benefício está disponível há dezesseis anos e muitos contribuintes o desconhecem. Observa-se que a legislação tributária brasileira sofre constantes mudanças e que o acompanhamento deve ser assíduo, por parte dos gestores, contadores, advogados e contribuintes em geral.

Mas especificamente para esta lei, não há nenhuma alteração e curiosamente por se tratar de um benefício, grande parte dos usuários não a conhece.

Neste contexto, a empresa poderá deixar de realizar economia dos tributos a recolher pela falta de utilização do benefício em questão e, conseqüentemente não promover uma melhor estruturação tributária com planejamento prévio, ao se valer da oportunidade de ser beneficiado, visto sua condição de adimplente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O âmbito da tributação no Brasil é classificado como complexo e dificultoso de ser compreendido. Os empresários por vezes, se eximem da gestão tributária em virtude da falta de conhecimento técnico ao que tange os regimentos reguladores e à legislação tributária. Entretanto, de grande funcionalidade é tal tarefa quando desempenhada com excelência e adequação.

2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO

De acordo com o artigo 2º do Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172/1966, “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional 18, de 1º. De dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do senado federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.” (BRASIL, 1966).

No entendimento de Calmon *et al* (2013, p. 32), no caso específico do Brasil, a Federação é peculiar, por ser composta também por uma terceira pessoa política, que é o município. Sendo assim, a existência de uma pluralidade de entes dotados de competência legislativa e, com capacidade para instituir tributos, conduz a um sistema tributário composto de múltiplos diplomas legais.

O termo tributo pode ser entendido como obrigação pecuniária da sociedade para a manutenção do Estado ou para garantir a sua funcionalidade.

No sentido literal do Código Tributário Nacional, versa o artigo 3º que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

De acordo com Calmon *et al* (2013, p. 33), essa definição de tributo trazida pelo dispositivo legal pode ser entendida como sendo uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro.

Sendo assim, entende-se o caráter social do tributo que decorre da necessidade de recursos para manter as atividades de responsabilidade do poder público ou as atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes.

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. (PAULSEN, 2018, p. 43).

Dessa forma, verifica-se que não existe uma relação contratual entre o Fisco e o Contribuinte, sendo o tributo destinado ao custeio das atividades próprias do Estado, sendo que a destinação da receita tributária é sempre cobrir despesas de interesse público.

De acordo com Amaro (2006, p. 247) obrigação tributária:

Independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto.

O código tributário define a obrigação tributária em principal ou acessória conforme seu artigo 113.

“A relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o pagamento do tributo. Esse vínculo obrigacional se instaura com a ocorrência do fato gerador do tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária”. (AMARO, 2006, p. 248).

O Código Tributário Nacional em seu artigo de número 113, parágrafo 1º, dispõe que “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.”. Ainda no artigo de número 113, mas no parágrafo 2º, prescreve que “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.” (BRASIL, 1966).

A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido (AMARO 2006, p. 249).

Nota-se que o código tributário nacional qualifica de acessória a obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (também denominada obrigação de fazer ou não fazer), no interesse do agente fiscalizador ou arrecadação de tributos.

A obrigação de pagar tributo independe da vontade do contribuinte, pois é compulsória por força de lei àqueles que se enquadrarem em uma determinada situação.

No artigo 114 do Código Tributário Nacional é descrito como fato gerador da obrigação principal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”, e no artigo 115 é descrito como fato gerador da obrigação acessória ”qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (BRASIL 1966).

No entendimento de Rezende (2010, p.50), o fato gerador pode ser denominado como a concretização da situação descrita em lei. Determinando também a hipótese de incidência, descreve-se ainda como o momento em que se considera que a hipótese de incidência ocorre.

Segundo Fabretti (2009, p.125), “Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo; ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo. Por exemplo: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, fazer inscrição no CGC, Estado e município, manter e conservar livros e documentos, prestar declarações em formulários próprios etc. (FABRETTI, 2009, P. 125).

De acordo com Alexandre (2017, p.332), “o estudo do fato gerador é o ponto central da teoria do direito tributário. A imensa maioria das lides tributárias tem como pano de fundo a discussão sobre a ocorrência ou não do fato gerador e, portanto, a incidência ou não de determinado tributo”.

Sendo assim, pode-se compreender à luz dos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional que fato gerador da obrigação tributária principal corresponde a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. No tocante ao fato gerador da obrigação acessória refere-se a qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Na visão de Amaro (2006, p. 256):

A lógica interna da postura formalista e conceitualista do Código Tributário Nacional levou-o, pois, a disciplinar os "diferentes" fatos geradores de deveres de natureza tributária: a) o fato gerador da obrigação principal, que, em face do conceito codificado, se biparte em: a 1) fato gerador do tributo (situação cuja ocorrência dá nascimento a obrigação tributária de pagar tributo), e a2) fato gerador de penalidade (situação cuja realização enseja a aplicação da penalidade cominada pela lei); e b) fato gerador de obrigações instrumentais positivas ou negativas (situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos).

A definição de fato gerador da obrigação acessória é dada por exclusão: toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, de emitir notas fiscais, entre outras. Ou seja, Se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória (AMARO, 2006).

Pode-se afirmar que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo previsto em lei, se juridiciza e irradia o efeito, legalmente previsto, de dar origem a uma obrigação de recolher tributo.

Essa descrição que a lei faz de um fato que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária chama-se hipótese de incidência. A hipótese de incidência é, portanto, o conceito teórico da lei, a regra a ser seguida. A hipótese de incidência do imposto de renda, por exemplo, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento de qualquer natureza. A existência de tal previsão significa que, se uma determinada pessoa auferir renda ou proventos, terá que pagar imposto. (REZENDE, 2010, p. 50).

A par do fato gerador de tributo, outros fatos há que ser normatizados pela legislação tributária, sem que haja incidência (de tributos) sobre eles. É o que se dá com as normas de imunidade ou de isenção, que juridicizam certos fatos, para o efeito não de dar a eles a aptidão de gerar tributos, mas, ao contrário, negar-lhes expressamente essa aptidão, ou excluí-los da aplicação de outras normas (de incidência de tributos) (AMARO, 2006).

No entendimento de Mazza (2015, p. 580), “hipótese de incidência é a descrição legislativa de uma situação que, ocorrendo na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo”.

A hipótese tributária trata-se de uma técnica utilizada em todos os países ocidentais modernos para dar nascimento à obrigação tributária. Primeiro, o legislador descreve “uma certa conduta” (hipótese de incidência). Então, quando determinado sujeito realiza no mundo concreto (fato gerador) a conduta descrita na hipótese de incidência passa a ter o dever de pagar o tributo (MAZZA, 2015, p. 580).

O termo infração pode ser traduzido como uma conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito.

As obrigações tributárias (quer respeitem a prestação de tributo quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica. (AMARO, 2006, p. 431).

Prosseguindo nesse raciocínio, a infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator. Tais medidas podem cumular-se, como por exemplo, quando alguém, desrespeitando o direito de propriedade, apropria-se de coisa alheia móvel, e, além de ter de devolver a coisa ao dono, pode sofrer punição traduzida em pena privativa de liberdade (AMARO, 2006).

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). (AMARO 2006, p.432).

Sendo assim, nota-se que no momento em que o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação, o contribuinte fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções. Em alguns casos, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas criminais.

As infrações tributárias, via de regra, implicam em sanções administrativas. São aplicadas multas moratórias, devidas em razão da simples extrapolação do prazo de vencimento do tributo, ou multas de ofício, cobradas pela administração tributária quando verifica a ocorrência de alguma irregularidade maior. Há também as chamadas multas isoladas, aplicadas em face do descumprimento de obrigações acessórias de fazer, não fazer ou tolerar (PAULSEN, 2018).

Aos crimes tributários aplicam-se os princípios próprios do direito penal, assegurando-se o respeito às garantias individuais da legalidade (art. 5º, XXXIX), da irretroatividade (art. 5º, XL) e da pessoalidade (5º, XLV). Merecem especial atenção, ainda, o direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV) e a possibilidade da utilização do *habeas corpus* para o relaxamento de prisão irregular ou para o trancamento de ação penal sem justa causa (art. 5º, LXVIII). (PAULSEN, 2018, p. 498).

A legislação que compõe a administração tributária pode ser elencada da seguinte forma: lei nº. 11.457/2007 (dispõe sobre a administração federal e dá outras providências); lei nº. 9.430/1996 (artigo 32 que disciplina os procedimentos de fiscalização das imunidades e isenções de tributos federais); Decreto 3.724/2001, com as alterações do Decreto 6.104/2007 (cuida da execução dos procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências); Decreto 70.235/1973 (regula o processo administrativo fiscal) (CALMON et al., 2013).

Neste caso, os ilícitos ou as infrações podem ser considerados como a hipótese de incidência das sanções jurídicas. As infrações são absorvidas pela ordem jurídica através da aplicação de sanções aos infratores e, estas são as mais diversas.

Sendo assim, a norma jurídica estatuidora de sanção, tem por hipótese, a prática de um ato ilícito, tipificado ou não como crime ou contravenção, mas sempre violador de dever legal ou contratual.

Brasil (1966), No artigo 136 do Código Tributário Nacional está disposto que: “Salvo disposição de lei contrária, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (BRASIL, 1966).

Este artigo busca regular a responsabilidade por infrações, disciplinando aqueles que deverão responder pelas violações cometidas contra a legislação tributária, sofrendo as sanções contidas na lei.

No entendimento de Calmon et al (2013, p.719):

Com efeito, nas situações reguladas, o contribuinte ou responsável também sofre, muitas vezes, danos em razão da ação de seu representante, motivo pelo qual fica exonerado do pagamento de multa. Renove-se que a exclusão diz respeito às penalidades, respondendo o sujeito passivo pelo pagamento dos tributos porventura cabíveis. Assim, o agente responde pelas infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Segundo Takano (2018, p.02):

As sanções em sentido estrito necessariamente possuem o caráter punitivo, bem como o ressarcitório, desincentivador e corretivo. A sanção tributária exerce, pois, uma tríplice função: (i) punitiva, penalizante de infrações cometidas pelo infrator; (ii) reparatória, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados; e (iii) preventiva, intimidando-se o infrator (e, indiretamente, toda a sociedade) para que se abstenha de cometer novas infrações.

Nota-se pela abordagem as infrações tributárias e suas respectivas sanções constituem uma temática muito extensa por abranger um amplo conjunto de matérias legais envolvendo leis e jurisprudências.

O objetivo de discorrer sobre esse tema, tem como principal objetivo correlacionar com a ideia central deste artigo que corresponde ao estudo sobre a falta de informação por parte das empresas sobre as possíveis economias tributárias ou benefício fiscal.

Pode-se observar um amplo arcabouço teórico apresentado neste artigo relacionado ao sistema tributário nacional, bem como os aspectos ligados as penalidades em face às infrações tributárias.

No que tange os incentivos fiscais ou as bonificações oriundas da legislação tributária faz-se ponderar se há um conhecimento básico por parte dos contribuintes ou se possíveis economias tributárias deixam de ser promovidas mediante um planejamento tributário pela não utilização de tais vertentes.

2.2. BONUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

O artigo 38 da Lei nº 10.637 de 2002, intitulada “Da Cobrança Não-Cumulativa do Pis e do Pasep” institui, referente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, o Bônus de Adimplência Fiscal, e sua aplicação às pessoas jurídicas enquadradas nos regimes Lucro Real e Lucro Presumido:

§ 1º O bônus referido no caput:

I - corresponde a 1% (um por cento) da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas enquadradas as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;

II - será calculado em relação à base do Pis e Pasep Não-Cumulativa e de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento.

§ 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.(BRASIL,2002)

O parágrafo terceiro apresenta algumas restrições quanto à utilização para o período dos últimos cinco anos-calendário, para contribuintes que se encontrem nas seguintes situações ao que tange os tributos e contribuições na esfera administrada pela SRF:

- I - lançamento de ofício;
- II - débitos com exigibilidade suspensa;
- III - inscrição em dívida ativa;
- IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;
- V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória. (BRASIL,2002)

O bônus se operacionaliza em relação à Contribuição Social do Lucro Líquido- CSLL devida anualmente. A parcela não aproveitada em determinado período, pode ser utilizada posteriormente, porém sem a possibilidade de ressarcimento ou compensação divergente da contribuição em questão.

Na ocorrência de uso indevido do bônus, haverá multa conforme versa a Lei nº11.488/2007 artigo 44:

- Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
- I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
 - II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
 - a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
 - b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
- § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (BRASIL, 2007)

Observa-se que as especificidades discorridas na lei são poucas e de fácil entendimento, sugestionando assim, uma metodologia simplista em sua aplicação. Quesito de grande relevância, visto que o legislador é considerado muitas vezes de difícil compreensão, o que para muitos é um fator determinante, inclusive para a renúncia de algo positivo, pela insegurança de conhecimento dos termos técnicos e usuais do direito.

A adoção do bônus requer atenção quanto aos aspectos contábeis, uma vez que devem ser registrados na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária. O detalhamento dos lançamentos contábeis é previsto no artigo 38, parágrafo 9º da Lei 10.637/02:

- I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;
- II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no inciso I. (BRASIL,2002)

Pondera-se que o Bônus de Adimplência Fiscal indica ser um instrumento motivador ao contribuinte que pode adotá-lo, visto sua condição de adimplente. Sabe-se que diante da crise econômica, do histórico recente de programas de parcelamentos

lançados que tal condição está cada vez mais distante de parte dos empresários brasileiros. E neste contexto, o empresário que possui a quitação tributária tempestiva como circunstância atual de seu empreendimento, pode adotar e vislumbrar este incentivo fiscal como medida lícita de economia tributária.

2.3. TEORIA DA DIVULGAÇÃO

A Teoria da Divulgação trata-se de uma linha de pesquisa que objetiva explicar o fenômeno do ato de divulgar, no âmbito das ocorrências empresariais, como por exemplo, as informações financeiras a serem ou não divulgadas. Os trabalhos acerca do tema surgiram na década de 80 por meio dos estudiosos Verrechia em 1983 e Dye no ano de 1985, onde realiza um trabalho de revisão crítica à teoria em questão.

Comumente, as pesquisas nesta linha buscam identificar o impacto da divulgação das demonstrações contábeis no preço das ações. Pondera-se para o presente estudo a divulgação em seu conceito literal. Contextualmente divulgar é "tornar público ou notório, publicar; propagar; difundir; vulgarizar" (FERREIRA 2004, P.694).

Perante a necessidade de pesquisas sobre divulgação em 2001, Verrechia publica seu trabalho no *Journal of Accounting and Economics-JAE*, onde segundo Cunha e Ribeiro (2006), apresenta de forma pormenorizada os modelos matemáticos que desenvolveu para a aplicação por meio da Teoria da Divulgação, os quais dividiu em três categorias:

(i) divulgação baseada em associação, que investiga as relações entre a divulgação e as alterações nas ações dos investidores; (ii) divulgação baseada em julgamento, que investiga como os administradores e/ou empresas exercem a escolha entre divulgar ou não uma informação da qual eles tenham conhecimento; e divulgação baseada em eficiência, que investiga qual conjunto de divulgação é preferido na ausência de conhecimento anterior da informação.

Analogamente, pode-se preponderar a categoria de julgamento para o proposto neste estudo. Se valer de analogia é usar a semelhança como premissa. Semelhança esta presente em casos particulares. Por meio de tal processo é possível atingir alguma outra proposição, mas não à uma conclusão geral e absoluta. Analogia significa: "ponto de semelhança entre coisas diferentes; semelhança, similitude, parecença." (FERREIRA 2004, p.129)

Portanto, depreende-se o questionamento sobre como é realizada a divulgação dos benefícios fiscais, especificamente sobre o Bônus de Adimplência Fiscal e quais seriam os

critérios da escolha entre divulgar ou não os incentivos a quem ocupa a posição de maior interessado, o contribuinte.

Acerca do trabalho crítico perante a Teoria da Divulgação de Verrechia, Dye é citado:

Dye inicia o seu *papel* com argumentos que em nenhum lugar do trabalho, Verrechia descreve as premissas centrais da teoria da divulgação, nem é evidenciado nos diferentes modelos que aparecem em *essays*, que tais modelos sejam organizados em torno de um princípio comum. (BORGES, 2001, p.184).

Porém, conforme já mencionado, tais modelos matemáticos foram elaborados em três categorias distintas, cujas interpretações são singulares e utilizadas em diversos outros estudos que tratam do quesito divulgação. Deste modo, a teoria de divulgação e especificamente a categoria de julgamento contribuem para a pesquisa em questão.

3. METODOLOGIA

A metodologia deste estudo desenvolveu-se por meio de pesquisa descritiva explicativa. A pesquisa descritiva tem por intuito investigar relações existentes para determinar qual a natureza destas relações. Já a pesquisa explicativa observa os aspectos abordados e identifica fatos que colaboram para explicar fenômenos (GIL, 2010). Tal metodologia é reconhecida pela capacidade de reconhecimento da realidade, pois essencialmente procura explicar o porquê das coisas.

A pesquisa explicativa, conforme esclarece Severino (2010, p.123):

É aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos.

De maneira conjunta, utilizou-se também a pesquisa bibliográfica em livros, artigos, trabalhos acadêmicos, publicações em geral e sites, por meio de material já existente acerca do tema deste trabalho.

Sobre a importância deste tipo de pesquisa e de sua constante utilização, em algum momento todo trabalho de pesquisa é caracterizado como pesquisa bibliográfica.

4. BASE DE DADOS PARA A PESQUISA

A análise realizou-se por meio da coleta de informações mediante formulário eletrônico composto por dez questões acerca do conhecimento sobre a existência do bônus e a utilização do mesmo, paulatinamente à outras conexões pré-estabelecidas sobre os ditames pertinentes. O questionário foi direcionado aos profissionais da área contábil, financeira, gestores e empresários, visto que o quesito tributário é de extrema relevância, e de constante preocupação, independente do porte ou mercado em que a entidade esteja inserida.

Acerca do questionário, Lakatos e Marconi (2010, p.184) esclarecem que “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

As respostas obtidas passaram pelo processo de tabulação, que trata se do uso de categorização dos mesmos em tabelas, para que diante desta disposição, fossem interpretados, procedimento sobre o qual, Barros e Lehfeld (2010, p.111) discorrem: “uma vez que os dados estejam tabulados, é preciso agora analisá-los e interpretá-los. É a fase em que se examinam e se verificam a relevância e o significado desses dados em relação aos propósitos da pesquisa”.

5. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O questionário utilizado atingiu um total de 252 respondentes, e posto os resultados alcançados julga se percepção satisfatória quanto à premissa de sua elaboração e, às questões propostas mediante os encadeamentos contextuais pré-estabelecidos.

A primeira questão dispõe sobre o conhecimento da existência do incentivo fiscal intitulado “Bônus de Adimplência Fiscal”. Neste contexto, a maioria dos participantes, cujo o percentual é de 69,8% afirma não conhecer o Bônus de Adimplência Fiscal, o que aponta coerência na motivação para a elaboração deste estudo e do objeto de pesquisa.

Na pergunta de número dois, o questionamento busca saber se os respondentes conhecem algum outro benefício fiscal e, o montante de 62,7% responde que possui tal conhecimento, sugestionando assim, possível falta de divulgação para o Bônus de Adimplência Fiscal, problemática originária deste artigo.

O ilícito tributário é parte integrante do questionário devido sua presença no cenário dos tributos e dos aspectos econômicos brasileiros, perante além da previsão de multa, faz enquadramento em ato criminal mediante os tipos descritos no ordenamento penal resultando também neste sentido em punição específica (ZANLUCA, ?). Por este motivo, a terceira pergunta trata das sanções e penalidades decorrentes desta prática, e o percentual apurado de 74,2% afirma conhecer tais quesitos. Deste modo, pressupõe-se que há por parte dos órgãos competentes uma divulgação mais assertiva com relação aos atos punitivos.

Algo preocupante para qualquer gestor é o peso da carga tributária. A complexidade do sistema nacional de tributos conjuntamente às elevadas alíquotas estipula de certa maneira, um consenso ao avaliar como alta a carga no Brasil. A quarta questão aborda este consenso e perfaz um total de 88,1%, onde a grande maioria a considera elevada.

Diante de percentual tão elevado na questão anterior e deste aspecto intrínseco sobre a carga tributária brasileira, a próxima questão aborda uma vertente bastante polêmica e amplamente discutida nos mais diversos aspectos, tais como, sociais, econômicos, empresariais. Tal discussão gira em torno da contrapartida oferecida em detrimento de tantos e elevados tributos, onde segundo o estudo intitulado “Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES”, em março de 2014, desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), foi analisada a carga tributária em relação ao PIB-Produto Interno Bruto.

O estudo em questão traz como evidência na liderança do ranking a Suíça, ocupante da quarta colocação em estudo anteriormente realizado. Em contrapartida, a anterior liderança era ocupada pela Austrália que desceu para quarta posição e tem como precedentes atuais os Estados Unidos e Coréia do Sul. Porém, o Brasil que está entre os trinta países com as maiores cargas (33,65% do PIB), é o país que oferece o pior retorno nos setores de segurança, saúde e educação, perdendo inclusive para alguns países da América do Sul, como Argentina e Uruguai. Deste modo, é inteligível o percentual elevado de 68,4% da questão de número cinco ao afirmar sobre a inexistência de contrapartida benéfica ao contribuinte, ensejando deste modo, que um benefício fiscal pode efetivamente ser motivador para o empresário. (IBPT, 2014)

Como já mencionado na questão dois, a maioria conhece algum benefício fiscal, porém mesmo diante de tal conhecimento, a pergunta de número seis traz o percentual em que apenas 43,2% afirma fazer uso de algum benefício nas empresas em que atuam. Deste modo, pondera-se que há um aspecto deficitário quanto ao planejamento tributário realizado nas organizações, visto que muitas deixam de promover economia tributária e uma melhor estruturação ao não agregar os benefícios fiscais em seus negócios.

A sétima questão refere-se à divulgação do Bônus de Adimplência Fiscal. Para tanto se faz considerável analisar a Teoria da Divulgação, em que se estabelece como uma teoria não unificada, mas sim abrangente, composta por três categorias: associação, julgamento e eficiência. Tem por intuito esclarecer e até prever acerca dos fenômenos referentes ao *disclosure*, por meio de representações matemáticas que buscam caracterizar a divulgação e as variáveis possivelmente relacionadas a tal fenômeno. Contextualmente, a categoria de julgamento apresenta característica de um fato endógeno por considerar os motivos e fazer questionamento sobre estes acerca de determinada informação ser ou não divulgada pelas empresas em suas demonstrações financeiras, por exemplo. Portanto, a decisão da administração em divulgar ou não passa por julgamento para se investigar quais são as premissas e condições para ocorrer ou não a divulgação. Por conseguinte, a questão sétima, procura investigar tal fato com relação aos benefícios fiscais, tema deste artigo. (SALOTTI; YAMAMOTO, 2005).

Questionou-se sobre a existência ou ineficiência da divulgação sobre os benefícios fiscais por parte dos órgãos competentes, e o percentual apurado é significativo, perfazendo um montante total de 89,2%, que acredita nesta falta de divulgação por parte dos órgãos competentes acerca dos benefícios fiscais.

Em observância à categoria do julgamento, condiciona-se assim, a este resultado elevado, uma possível falta de interesse por parte do estado em tal divulgação, para que os benefícios não sejam utilizados amplamente resultando em impactos significativos na arrecadação pública.

A maioria dos participantes da pesquisa acredita que o Bônus de Adimplência Fiscal poderia ser uma opção viável para economia tributária nas organizações, e tal afirmação resultou em um percentual de 81,2%, na questão de número oito.

Analogamente, questionou-se acerca da divulgação sobre as sanções e penalidades pelo inadimplemento tributário na questão de número nove. A aplicação de sanções

tributárias encontra-se substancialmente delineada na legislação específica, porém ainda se serve do embasamento de outros ramos de direito, com eficaz integração. (AMADO, 2017). Na ocorrência do descumprimento de obrigação tributária por parte do sujeito passivo, o mesmo fica sujeito a punições, com a aplicação das sanções de acordo com as circunstâncias da infração e, a tipificação jurídica que a legislação as confere. Diante de tal fato, infere-se que há um tratamento consistente e amplo para o alcance efetivo do objetivo de coibir a prática de inadimplência. Neste contexto, as sanções e penalidades mediante a falta de recolhimento tributário são mais divulgadas, segundo 83,3% dos respondentes de acordo com a questão apurada.

Novos empreendimentos surgem em larga escala, ocupando os mais diversos setores econômicos, e em grande proporção muitos encerram suas atividades dentro de um curto espaço de tempo.

Mediante estudo realizado sobre a taxa de sobrevivência das empresas brasileiras, onde a amostra estudada traz as empresas constituídas de 2008 a 2012 por meio dos dados constantes na base de processamento da Secretaria da Receita Federal-SRF. São apresentadas taxas de mortalidade que variam entre 45,8% para o ano de 2008, 44,6% em 2009, 23,8% no ano de 2010, 24,22% para 2011 e 23,4% em 2012. Alguns aspectos que podem ter impactado tal declínio, tais como, a expansão do PIB, diminuição da taxa de desemprego, queda dos juros, criação do MEI (Micro empreendedor Individual), em 2008/2009, entre outros.

O estudo contou ainda, com aproximadamente 2.000 empresas entrevistadas em todo o país, constituídas nos anos de 2011 e 2012. Entre as questões integrantes das entrevistas, está a que trata dos motivos para o encerramento das atividades e o resultado apresentado traz os impostos em primeira colocação conjuntamente aos juros, custos e despesas com o percentual de 31% dos entrevistados.

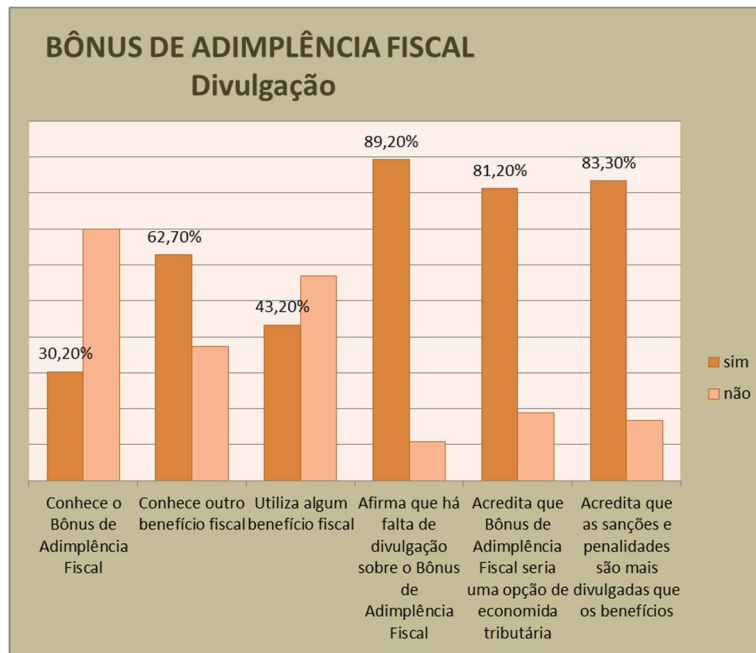
A entrevista evidenciou possíveis fatores que poderiam ter contribuído para evitar o fechamento das empresas entrevistadas e um total de 52% respondeu que este fator seria menos encargos e impostos. Acerca das dificuldades enfrentadas no primeiro ano de abertura das empresas, os impostos e tributos ocupam a sexta posição num ranking de treze dificuldades sugeridas com um percentual de 10% (SEBRAE, 2016).

A última questão do formulário utilizado faz abordagem justamente às dificuldades enfrentadas no período inicial de um empreendimento e por meio dos resultados anteriores

e aspectos discutidos, apura-se um total relevante com o percentual de 83,6% que concorda acerca das muitas dificuldades financeiras e de consecução dos negócios enfrentadas pelas empresas, ao afirmar que na maioria dos casos, tais dificuldades estão diretamente relacionadas às questões tributárias e, por conseguinte à alta carga brasileira.

O gráfico apresentado a seguir agrupa os resultados obtidos referentes as questões pertinentes ao Bônus de Adimplência Fiscal e sua divulgação:

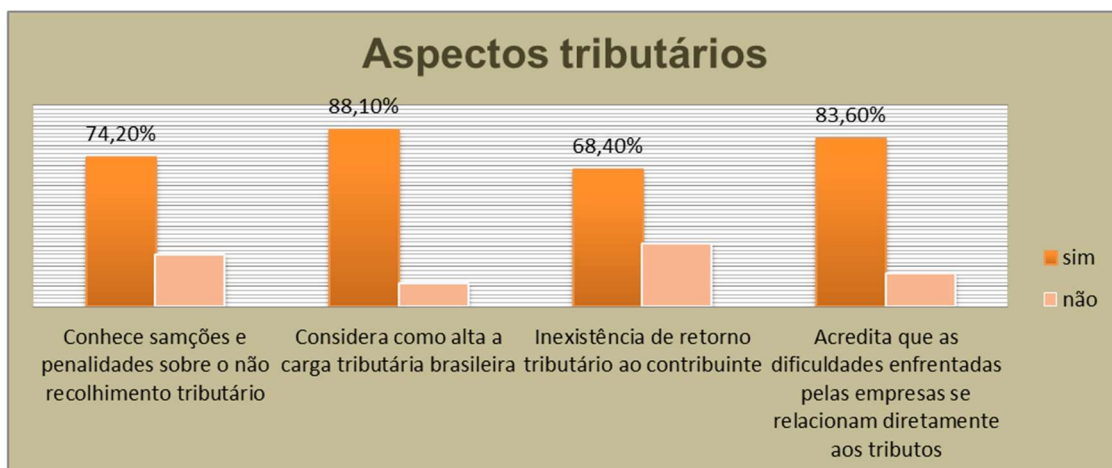
Gráfico 1: bônus de Adimplência Fiscal: divulgação



Fonte: Autores.

No segundo gráfico, há uma correlação entre as questões que tratam dos demais aspectos envolvidos, tais como, a carga tributária brasileira e as sanções e penalidades, as dificuldades enfrentadas pelas empresas e, a inexistência de retorno benéfico ao contribuinte:

Gráfico 2: Aspectos tributários



Fonte: Autores

Conforme os resultados apresentados, observa-se que, a premissa deste artigo foi atendida, e que efetivamente há uma divulgação falha e/ou insuficiente por parte dos órgãos competentes para o incentivo do uso de benefícios fiscais, em especial ao Bônus de Adimplência Fiscal, que poderia resultar em economia tributária nas empresas brasileiras. Em contrapartida a este aspecto, acerca das penalidades decorrentes pela inadimplência tributária, a divulgação ocorre de maneira ampla e consistente.

Neste complexo cenário, a percepção atingida é que o contribuinte em dia com o fisco pode se sentir desmotivado, visto que as sanções são amplamente divulgadas, enquanto os benefícios não. Especificamente ao que tange o Bônus de Adimplência Fiscal, o mesmo necessita de visualização por parte das empresas para assim, ser mais utilizado ocasionando uma opção eficiente para economia tributária e melhor gestão dos tributos.

6. CONFIABILIDADE DO TESTE

Concomitantemente à elaboração do teste, os resultados obtidos e a discussão dos mesmos, apresenta-se a medição de confiabilidade do instrumento utilizado para a coleta de dados. Resumidamente, a confiabilidade refere-se ao nível de consistência do que se foi medido no teste.

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p.13):

A confiabilidade de um instrumento para coleta de dados, teste, técnica de aferição é a sua coerência, determinada através da constância dos resultados. Em outras palavras, a confiabilidade de uma medida é a confiança que a mesma inspira. Os instrumentos para medir fenômenos do mundo físico, em geral, oferecem um grau de confiança bastante elevado, devido à relativa estabilidade dos fenômenos observados.

A confiabilidade é observada por meio da validade sobre o grau atingido pelo instrumento utilizado para medir variáveis; consegue de maneira efetiva apresentar tal medição. Existem vários métodos para validação, sobre os quais para o teste realizado e resultados concluintes, inicialmente verificamos o alcance da validade aparente que é caracterizada como simples, porém com significativa importância, visto sua característica inicial, já que se não for identificável este tipo, as demais validações não serão possíveis. Esta validade apresenta-se, aparentemente conseguiu-se medir o que era pretendido, e se mesmo diante de tamanha simplicidade não o foi, certamente a confiabilidade fica comprometida. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009)

Outro método de validação é a de conteúdo, que aponta evidências relacionadas ao conteúdo abordado, ao se referir sobre o grau em que o instrumento usado possa evidenciar um domínio específico do conteúdo sobre o qual se pretendeu medir. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

No caso do questionário utilizado, é possível observar todos os aspectos abordados, tais como, o conhecimento sobre a existência do bônus, sobre outros benefícios fiscais, as sanções e penalidades para o não recolhimento dos tributos, a alta carga tributária brasileira e a falta de contrapartida benéfica aos contribuintes; questiona-se ainda, a utilização de algum benefício pelos respondentes e sobre a possível falta de divulgação sobre os benefícios existentes; a ampla divulgação sobre as sanções e penalidades e as possíveis consequências prejudiciais enfrentadas pelas empresas diante de todos estes aspectos. Deste modo, verifica-se que o objeto a ser medido pelo questionário foi abordado de maneira abrangente, e que as questões formuladas permeiam o conteúdo sobre o qual se investigou.

Ainda para a construção da confiabilidade do questionário utilizado, há a validade de critério onde a medição se dá por meio de comparação com algum critério externo e este trata-se de um padrão. Quanto maior a relação entre os resultados e o padrão, maior é a validade deste critério. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Como critério para o questionário, o aspecto externo refere-se à atuação dos órgãos competentes ao que diz respeito à divulgação dos benefícios fiscais, o qual impacta de maneira relevante conforme os resultados já mencionados. Evidencia-se que esta validade trata-se da intitulada de convergente, por visualizar dados sobre o tempo presente, ao abordar a atuação presente do Fisco e demais órgãos sobre a divulgação realizada atualmente.

Outro método é a validade por construto, que tem como essencialidade uma variável ou um conjunto de variáveis, que deve representar um verdadeiro significado teoricamente de conceitos. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Neste caso, o conjunto de variáveis é composto pelas questões sobre a falta de divulgação, a alta carga tributária, a inexistência de contrapartida ao contribuinte e o conhecimento sobre sanções e penalidades acerca do não recolhimento tributário, formando assim, uma relação que evidencia o conceito motivacional para a construção do questionário, o qual obteve alto resultado conclusivo, diante dos percentuais apurados.

Finaliza-se, assim a medição de confiabilidade, com o método de validade total que é a soma das validades de conteúdo, critério e por construto, evidenciando representação da realidade ao ser confiável e com validade, pois não basta que o instrumento utilizado apresente relevância numérica com altos índices percentuais, mas que estes indicadores quantitativos sejam válidos e confiáveis, mediante as conexões pretendidas na investigação teórica e conceitual, as quais precisam ser alcançadas para deste modo, identificar objetivamente o que se quis medir inicialmente e se este foi realmente medido. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A premissa inicial motivadora para a elaboração deste estudo se dá pela suposição de que a divulgação acerca dos benefícios fiscais é falha e/ou inexistente. Em se tratando de instrumento positivo para o contribuinte, observa-se que contrariamente, as sanções e penalidades por meio do não recolhimento tributário são amplamente divulgadas e delimitadas não só pela legislação tributária, como também por outros diversos do direito.

Dentre os benefícios existentes, o presente trabalho limitou-se a estudar o Bônus de Adimplência Fiscal, cuja base legal é o artigo 38 da lei nº 10.637/2002. Algumas hipóteses foram levantadas com o intuito de possibilitar análises acerca do benefício mencionado e das possíveis conjecturas e suas relações.

Neste contexto e mediante a complexidade do sistema tributário nacional, muitos aspectos são passíveis de estabelecer encadeamentos entre si, tais como, o peso da carga tributária e a utilização de algum benefício em prol da economia tributária; a ampla divulgação de atos punitivos e a possível ineficiência na divulgação do benefício; as dificuldades financeiras enfrentadas pelas empresas e os tributos como principal motivo. Perante tais conexões, procurou se investigar se tais hipóteses poderiam ser validadas. Para tanto, o processo se realizou por meio de questionário disponibilizado por formulário eletrônico, onde as questões procuraram elucidar não só apenas se os respondentes conhecem o Bônus de Adimplência Fiscal, mas se tais correlações efetivamente existem e ocorrem nas empresas.

Os resultados obtidos demonstraram inicialmente, um significativo percentual em que a maioria dos participantes não conhece o benefício objeto deste estudo. Sequencialmente, os demais percentuais resultantes mediante as outras questões, onde as

conexões estabelecidas para as hipóteses levantadas são investigadas, apresentam também elevados percentuais capazes de validar tais encadeamentos dispostos e, especificamente que há inexistência e/ou falha na divulgação realizada pelos órgãos competentes acerca do Bônus de Adimplência Fiscal e, que tal circunstância pode ser fator que desmotiva o contribuinte que operacionaliza seus negócios com a adimplência de seu tributário.

Assim sendo, apercebe-se que a questão tributária brasileira, em sua complexidade e importância requer acompanhamento minucioso e estudo contínuo por parte de seus gestores e dos profissionais envolvidos, objetivando estruturação adequada e lícita em busca da gestão tributária eficaz.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11^a. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMADO, Arthur Santos. Direito tributário penal: infrações e sanções tributárias. Disponível em < <https://arthurnsa.jusbrasil.com.br/artigos/470103847/direito-tributario-penal-infracoes-e-sancoes-tributarias>>. Acesso em 03/06/2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Pearson, 2010.

BANKER, Gilvânia. “Os prós e contras do parcelamento tributário”. Disponível em <www.cfc.jusbrasil.com.br/noticias/2792047/os-pros-e-contras-do-parcelamento-tributario>. Acesso em 18/04/2018.

BORGES. José Edson. Divulgação voluntária das informações financeiras: estudo dos modelos teóricos da divulgação. Disponível em < http://www.catolicasc.org.br/joinville/wp-content/uploads/sites/2/2016/02/DIVULGA%C3%87%C3%83O-VOLUNT%C3%81RIA-DAS-INFORMA%C3%87%C3%95ES-FINANCEIRAS_ESTUDO-DOS-MODELOS-TE%C3%93RICOS-DA-DIVULGA%C3%87%C3%83O_Ci%C3%A4ncias-Cont%C3%A1beis.pdf>. Acesso em 12/06/2018.

BRASIL. Decreto nº 5.172. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966.

_____. Lei nº 10.637- Da Cobrança Não-Cumulativa do Pis e do Pasep. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em 26/04/2018.

_____. Lei nº 11.488- Do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm . Acesso em 26/04/2018.

CALMON, Eliana. et al. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS/ coordenação Vladimir Passos de Freitas**. 6ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

DYE, Ronald A. Na Evaluation of “Essays on Disclosure” and the Disclosure Literature in Accounting. **Journal of Accounting and Economics**, nº 32, p. 135-181, 2001.

_____. Disclosure of Nonproprietary Information. and the Disclosure Literature in Accounting. **Journal of Accounting Research**, v. 23, nº 1, p.123-145, Spring, 1985.

ENANPAD 2006. 30º Encontro da Anpad, 2006, Salvador. Divulgação voluntária de informações de natureza social: um estudo nas empresas brasileiras. set 2006, p. 1-16. Disponível em <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-fica-1099.pdf>. Acesso em 12/06/2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio**. 3. Ed. Paraná, 2004.

FRANCO, Luciana Viana da Silva; A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira . Brasília: Escola de Direito de Brasília-EDB-DF, 2015. [Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas]. 52 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas,2010.

GOMES, Marliete Bezerra; OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez. **Manual de Contabilidade Tributária**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO-IBPT. Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES,. Disponível em < <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>. Acesso em 06/06/2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Kelle Araujo; Atuais incentivos fiscais brasileiros. Disponível em <https://www.webartigos.com/artigos/atuais-incentivos-fiscais-brasileiros/109236> Acesso em 29/04/2018.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva , 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Camargo de. **Contabilidade Tributária: Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

SALOTTI, Bruno Meirelles; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. Ensaio sobre a teoria da divulgação. BBR-Brasiliian Bunisses Review, v. 2, nº1, p. 53-70, Vitória, jan/jun, 2005. Disponível em <http://www.spell.org.br/documentos/ver/20541/ensaio-sobre-a-teoria-da-divulgacao>. Acesso em 29/05/2018.

SERVIÇO BRASILEIRO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS-SEBRAE. Sobrevivência das empresas no Brasil. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>>. Acesso em 05/06/2018.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23 ed . Cortez, 2012.

TAKANO. Caio Augusto. Sanções tributárias: limitações e controle. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2ffe95614e083e70>> . Acesso em 03 de maio de 2018.

VERRECHIA. Robert E. Discretionary Disclosure. **Journal of Accountig and Economics**, nº 5, p.179-194, 1983.

_____. Essays on Disclousure. **Journal of Accountig and Economics**, nº 32, p. 97-180, 2001.

ZANLUCA, Júlio César. O preço da sonegação. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/precodasonegacao.htm>>. Acesso em 06/06/2018.