

**A NOTA FISCAL
ELETRÔNICA COMO
INSTRUMENTO DE
FISCALIZAÇÃO E
ENFRENTAMENTO À
SONEGAÇÃO FISCAL: UMA
ANÁLISE JURÍDICO-
TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO
DA REFORMA TRIBUTÁRIA
EM IMPERATRIZ/MA**

**ELECTRONIC INVOICING AS A TOOL FOR TAX AUDITING AND COMBATING
TAX EVASION: A LEGAL-TAX ANALYSIS IN THE CONTEXT OF TAX REFORM
IN IMPERATRIZ, MARANHÃO, BRAZIL**

Ciências Sociais Aplicadas • 26/10/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/792904420](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/792904420)

Rafael Batista Silva¹

Maila Rocha Feitosa²

RESUMO

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) integra os mecanismos digitais utilizados para documentar operações e apoiar a fiscalização tributária. Este artigo examina sua contribuição para a identificação de possíveis irregularidades fiscais, sob perspectivas tributária e penal, tomando Imperatriz/MA como recorte territorial e considerando as mudanças decorrentes da Reforma Tributária do consumo. São abordadas a natureza da NF-e, a distinção entre elisão, elusão e evasão fiscal, as condutas previstas na Lei nº 8.137/1990 e o uso dos registros fiscais em procedimentos de fiscalização e produção de prova. Também são discutidas a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025 e as alterações normativas relacionadas à implementação do IBS, da CBS e do split payment. A pesquisa é bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa e caráter descritivo-exploratório. Como não foi realizado levantamento estatístico próprio sobre valores sonegados em Imperatriz, o estudo não quantifica a ocorrência local do fenômeno. Conclui-se que a NF-e pode ampliar a rastreabilidade das operações e subsidiar a seleção de casos para fiscalização, mas não comprova, isoladamente, a ocorrência de infração tributária ou crime.

Palavras-chave: Nota Fiscal Eletrônica; Reforma Tributária; Sonegação fiscal.

ABSTRACT

The Brazilian Electronic Invoice (NF-e) is part of the digital infrastructure used to document transactions and support tax oversight. This article examines its contribution to identifying potential tax irregularities from tax-law and criminal-tax-law perspectives, focusing on Imperatriz, Maranhão, and considering changes arising from the Consumption Tax Reform. It discusses the

legal nature of the NF-e, the distinction between tax avoidance and tax evasion, conduct addressed by Law No. 8,137/1990, and the use of electronic tax records in audits and evidentiary proceedings. It also considers Constitutional Amendment No. 132/2023, Complementary Law No. 214/2025, and regulatory changes concerning the implementation of IBS, CBS, and split payment. The research is bibliographical and documentary, using a qualitative, descriptive-exploratory approach. Since no original statistical survey of tax evasion in Imperatriz was conducted, the article does not estimate the local scale of the problem. It concludes that the NF-e can improve transaction traceability and help tax authorities select cases for review, but cannot, on its own, establish a tax violation or a crime.

Keywords: Electronic Invoice; Tax Reform; Tax evasion.

1. INTRODUÇÃO

A documentação fiscal é parte dos deveres previstos na legislação tributária e permite registrar operações relevantes para a apuração dos tributos. A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, é um documento digital utilizado para documentar operações com mercadorias e determinadas prestações sujeitas às regras do ICMS e do IPI. Sua validade depende dos requisitos técnicos e jurídicos aplicáveis, entre eles a assinatura digital e a autorização de uso, conforme a disciplina do sistema nacional da NF-e (BRASIL, 1994; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

A importância da NF-e para o controle fiscal está na possibilidade de confrontar os dados declarados com outras informações disponíveis à administração tributária. Esse recurso pode revelar divergências que justifiquem verificação, mas a divergência não demonstra automaticamente sonegação ou crime. A conclusão jurídica exige

examinar a operação concreta, a norma aplicável e, no campo penal, os elementos objetivos e subjetivos do tipo correspondente (BRASIL, 1990; Bitencourt; Monteiro, 2023).

Imperatriz/MA é adotada como recorte territorial para aproximar o debate jurídico de uma realidade municipal. Esse recorte não significa que a emissão ou a fiscalização da NF-e seja atribuição exclusiva do município, pois os documentos e sistemas envolvidos alcançam competências e administrações distintas. A Reforma Tributária torna o tema especialmente atual, em razão da transição para o IBS e a CBS e das adaptações dos documentos fiscais eletrônicos (BRASIL, 1988; BRASIL, 2023; BRASIL, 2025).

A questão que orienta a pesquisa é: em que medida os dados registrados na NF-e podem contribuir juridicamente para identificar e enfrentar a sonegação fiscal, e quais repercussões as mudanças da Reforma Tributária podem produzir nessa função? (Bitencourt; Monteiro, 2023; BRASIL, 2025).

Para responder à questão, o artigo examina a natureza da NF-e e sua diferença em relação a outros registros comerciais; apresenta as distinções doutrinárias entre elisão, elusão e evasão fiscal; analisa os crimes previstos na Lei nº 8.137/1990; e discute o uso de informações fiscais em procedimentos de fiscalização e prova. Por fim, considera o split payment e a adaptação da documentação eletrônica no novo sistema tributário, relacionando esses aspectos ao município de Imperatriz/MA sem atribuir ao contexto local dados que não foram apurados (Germano, 2010; Rocha; Barcelos; Rocha, 2016; BRASIL, 1990; BRASIL, 2023; BRASIL, 2025).

A relevância do estudo decorre da relação entre documentação fiscal, fiscalização e arrecadação. Registros eletrônicos podem reduzir a assimetria de informações entre contribuinte e Fisco, mas seu uso deve respeitar as garantias constitucionais e processuais. Assim, a análise considera tanto o potencial de controle quanto os limites jurídicos da atuação administrativa e da eventual responsabilização penal (Carvalho, 2016; BRASIL, 1988).

A Reforma Tributária acrescenta uma dimensão temporal e normativa ao problema, pois prevê mudanças graduais na tributação do consumo e exige adaptações dos sistemas e documentos fiscais. Em 2026, a aplicação dessas regras encontra-se em fase de transição, com atos oficiais que disciplinam obrigações acessórias, cronogramas e validações técnicas. Por isso, é necessário distinguir o dever de informar, as regras de validação do documento e a exigibilidade de cada tributo em cada etapa do cronograma (BRASIL, 2023; BRASIL, 2025; Ministério da Fazenda, 2026; Receita Federal do BRASIL, 2026a).

Metodologicamente, trata-se de pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e objetivo descritivo-exploratório. Foram examinadas normas constitucionais e infraconstitucionais, atos oficiais sobre a NF-e e a Reforma Tributária, além de obras e artigos relacionados ao Direito Tributário e ao Direito Penal Tributário. O recorte territorial é Imperatriz/MA. Como não foi realizado levantamento estatístico próprio nem foram localizados, no material utilizado, dados públicos comparáveis que permitam estimar valores de sonegação no município, as conclusões locais limitam-se à análise jurídica e institucional (Gil, 2017).

2. A NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SUA FUNÇÃO NO CONTROLE FISCAL

Os deveres instrumentais tributários permitem à Administração obter informações necessárias à fiscalização e à aplicação da legislação. Nesse contexto, a nota fiscal registra elementos de uma operação e fornece dados que podem ser confrontados com declarações, escriturações e outros documentos. A função informacional da NF-e depende, entretanto, da correspondência entre o conteúdo declarado e a operação efetivamente realizada (Carvalho, 2016).

A NF-e, modelo 55, é um documento fiscal eletrônico de existência exclusivamente digital. Conforme a documentação técnica oficial, sua finalidade é documentar operações de circulação de mercadorias e prestações abrangidas pelos campos de incidência do ICMS e do IPI. Ela não se confunde com recibos, orçamentos, pedidos de venda ou boletos, que podem documentar aspectos da relação comercial, mas não substituem o documento fiscal exigido pela legislação. Também não deve ser confundida, de forma genérica, com a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), que integra o conjunto de documentos fiscais eletrônicos destinado a situações próprias de prestação de serviços (Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

A integração da NF-e aos sistemas fazendários permite armazenar e consultar informações padronizadas, identificadas por chave de acesso, e compará-las com outros registros fiscais e contábeis. Essa arquitetura favorece a análise de operações e a seleção de situações que mereçam exame, mas seu alcance depende da qualidade dos dados e das regras técnicas em vigor. O modelo também passa por

adaptações relacionadas à Reforma Tributária (Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

A utilidade da NF-e para a fiscalização decorre da possibilidade de tornar a operação documentada e comparável com outras informações disponíveis ao Fisco. Quando uma operação que deveria ser documentada não é registrada ou quando os dados registrados não correspondem à realidade, pode surgir uma situação a ser examinada pela fiscalização. A divergência, contudo, deve ser confrontada com outros elementos do caso concreto; a existência de diferença formal ou de inconsistência documental não autoriza, isoladamente, a conclusão de que houve crime (BRASIL, 1990; Bitencourt; Monteiro, 2023).

A emissão de documento fiscal não é facultativa quando a legislação a exige. No campo penal, o art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/1990 prevê a conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizada, ou fornecê-lo em desacordo com a legislação. O dispositivo prevê pena de reclusão de dois a cinco anos e multa, observados os demais elementos do tipo penal (BRASIL, 1990).

A previsão penal demonstra que determinadas condutas relacionadas à documentação fiscal podem adquirir relevância criminal. Isso não permite equiparar toda ausência, omissão ou inexatidão documental a crime. A incidência do tipo penal deve ser examinada conforme a descrição legal, a conduta praticada, os elementos subjetivos exigidos e as provas produzidas no caso concreto. Bitencourt e Monteiro (2023) destacam, no estudo dos crimes contra a ordem tributária, a necessidade de examinar os

elementos próprios de cada tipo penal, distinção indispensável entre a irregularidade tributária e a responsabilidade criminal.

A digitalização da documentação fiscal brasileira está relacionada à instituição do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pelo Decreto nº 6.022/2007. O SPED foi estruturado para unificar atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal por meio de fluxo informatizado de informações (BRASIL, 2007).

A integração de registros digitais amplia a possibilidade de comparar informações de diferentes origens e identificar divergências que mereçam apuração. O cruzamento, porém, é uma ferramenta de seleção e análise, não uma conclusão automática sobre a ocorrência de ilícito. A atuação fiscal deve observar os procedimentos aplicáveis e as garantias do contribuinte (BRASIL, 2007; BRASIL, 1988).

A NF-e possui estrutura padronizada e reúne informações relativas ao emitente, destinatário, operação, produtos ou serviços e valores tributários, conforme o documento e as regras técnicas aplicáveis. Seu leiaute é atualizado por atos normativos e notas técnicas. Em 2026, os atos oficiais relativos à Reforma Tributária passaram a disciplinar cronogramas e adaptações dos documentos fiscais eletrônicos, inclusive da NF-e, modelo 55 (Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026; Ministério da Fazenda, 2026).

O preenchimento incorreto pode produzir consequências jurídicas distintas. Um erro material pode caracterizar irregularidade administrativa, enquanto uma informação deliberadamente falsa pode adquirir relevância penal quando presentes os demais

elementos do tipo. A distinção entre erro e fraude exige exame da conduta, da legislação aplicável e das provas produzidas, não podendo ser extraída apenas da existência de uma inconsistência no documento (Bitencourt; Monteiro, 2023).

Do ponto de vista técnico, a NF-e é estruturada em arquivo XML e submetida ao ambiente autorizador competente, conforme as regras do sistema. Após a autorização, o documento recebe chave de acesso e pode ser consultado pelos mecanismos oficiais. O Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) é uma representação gráfica destinada ao acompanhamento da operação e não substitui o arquivo eletrônico que compõe a NF-e (Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

A NF-e constitui documento fiscal eletrônico e, no âmbito das obrigações tributárias acessórias, veicula informações prestadas pelo contribuinte acerca de determinada operação. O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação acessória tem por objeto prestações positivas ou negativas previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização. No regime atual do IBS e da CBS, a Lei Complementar nº 214/2025 também atribui caráter declaratório às informações prestadas no documento fiscal eletrônico. Esses elementos reforçam sua função informacional, sem permitir concluir que a NF-e, isoladamente, prove todos os elementos de uma infração tributária ou penal (BRASIL, 1966; BRASIL, 2025).

Por isso, a análise não deve se limitar à presença formal de uma NF-e. É necessário verificar se os dados correspondem à operação e avaliar o contexto em que foram produzidos. A divergência pode justificar diligências, mas a conclusão sobre fraude ou crime

depende de elementos adicionais e, quando exigido, da demonstração do elemento subjetivo (Bitencourt; Monteiro, 2023).

Para fins de análise, convém separar três hipóteses: ausência de emissão quando obrigatória; emissão de documento com dados falsos ou sem correspondência com a operação; e documento referente a operação real que contém erro ou inexatidão. Essas situações não recebem necessariamente o mesmo tratamento jurídico. A consequência depende da norma aplicável, da conduta demonstrada e, na esfera penal, dos elementos específicos do tipo (BRASIL, 1990; Bitencourt; Monteiro, 2023).

3. SONEGAÇÃO FISCAL: CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA E TIPIFICAÇÃO PENAL

A análise da sonegação exige distinguir a irregularidade tributária da conduta que pode configurar crime. Este tópico apresenta os conceitos doutrinários relevantes, a disciplina da Lei nº 8.137/1990 e os critérios que devem orientar a atribuição de responsabilidade penal, preparando a discussão sobre o papel da NF-e na identificação de possíveis inconsistências (Germano, 2010; Bitencourt; Monteiro, 2023; BRASIL, 1990).

A distinção entre elisão, elusão e evasão é empregada pela doutrina para separar formas distintas de atuação do contribuinte diante da tributação. A elisão costuma ser associada ao planejamento tributário realizado dentro das possibilidades admitidas pelo ordenamento. A elusão é utilizada por parte da doutrina para descrever negócios ou estruturas aparentemente lícitos que podem ocultar ou dissimular a realidade tributária. A evasão, por sua vez, é normalmente associada à ocultação, adulteração ou omissão de

fatos relevantes com finalidade de reduzir ou suprimir tributos. A própria terminologia não é uniforme na doutrina, razão pela qual os conceitos devem ser apresentados com indicação da corrente adotada (Germano, 2010; Rocha; Barcelos; Rocha, 2016).

Neste estudo, a distinção é utilizada apenas como instrumento analítico. O foco recai sobre as condutas de evasão que possam adquirir relevância penal segundo a Lei nº 8.137/1990. Não se presume que todo planejamento tributário seja ilícito, nem que todo erro documental configure sonegação; a análise deve partir do comportamento concreto e dos requisitos da norma aplicável (Germano, 2010; BRASIL, 1990).

A sonegação fiscal também não se confunde com o simples inadimplemento tributário. O não pagamento de tributo regularmente declarado pode produzir consequências tributárias e administrativas sem que, por esse único fato, esteja configurado crime contra a ordem tributária. A caracterização penal depende do tipo legal aplicável e da presença de seus elementos, inclusive quanto à conduta e ao elemento subjetivo quando exigido (Bitencourt; Monteiro, 2023).

A Lei nº 8.137/1990 define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Seu art. 1º descreve condutas voltadas à supressão ou redução de tributo mediante, entre outras práticas, omissão de informação, declaração falsa, fraude à fiscalização ou uso de documentos fiscais falsos ou inexatos. A incidência de cada hipótese exige verificar os elementos do respectivo inciso, não sendo suficiente rotular genericamente uma falha documental como sonegação (BRASIL, 1990; Bitencourt; Monteiro, 2023).

Entre as condutas previstas no art. 1º estão omitir informação ou prestar declaração falsa à autoridade fazendária; inserir elementos inexatos ou omitir operações em documentos ou livros fiscais; falsificar ou alterar documento fiscal; utilizar documento que se saiba ou deva saber falso ou inexato; e deixar de fornecer documento fiscal quando obrigatório. A análise deve respeitar a redação legal de cada hipótese e as circunstâncias do caso concreto (BRASIL, 1990).

Na relação com a NF-e, podem assumir relevância jurídica situações como a inserção deliberada de dados inexatos ou a utilização de documento falso ou inexato. Entretanto, não é adequado afirmar que qualquer erro de classificação fiscal, alíquota ou código de operação seja, por si só, crime. A distinção entre infração administrativa e ilícito penal exige análise da legislação aplicável, da materialidade, da conduta e dos elementos exigidos pelo tipo penal (BRASIL, 1990; Bitencourt; Monteiro, 2023).

A mensuração da sonegação fiscal exige cautela porque as estimativas disponíveis utilizam metodologias diferentes e parte do fenômeno não é diretamente observável. Este artigo não utiliza estimativas nacionais como se fossem dados específicos de Imperatriz/MA. A abordagem é jurídica e examina como a documentação eletrônica pode auxiliar a fiscalização, sem estimar o valor sonegado no município. A ausência de dados locais comparáveis constitui, portanto, uma limitação do recorte empírico.

Os registros da NF-e podem ajudar a comparar operações e localizar inconsistências, mas um alerta gerado por sistema não substitui a apuração administrativa nem comprova, isoladamente, a prática de crime. Os dados devem ser examinados em conjunto com os demais

elementos relevantes, observadas a legislação e as garantias processuais (BRASIL, 2007; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

A identificação dos sujeitos envolvidos é relevante para a atribuição de responsabilidade. Na relação tributária, a sujeição passiva decorre das regras do Código Tributário Nacional e da legislação de cada tributo. No plano penal, a responsabilização deve recair sobre a pessoa cuja conduta esteja descrita no tipo penal e cuja participação possa ser demonstrada. A simples vinculação do indivíduo ao CNPJ da empresa não é suficiente, por si só, para estabelecer responsabilidade penal (Amaro, 2006; Mazza, 2015; Bitencourt; Monteiro, 2023).

Essa distinção é compatível com a vedação constitucional à responsabilização penal objetiva. Em crimes contra a ordem tributária, deve-se examinar a conduta concretamente praticada, a participação do agente e os elementos subjetivos exigidos pelo tipo. Assim, a NF-e pode constituir elemento relevante para a reconstrução dos fatos, mas sua existência não substitui a demonstração individualizada da responsabilidade penal (BRASIL, 1988; Bitencourt; Monteiro, 2023).

4. A NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO E COMBATE À SONEGAÇÃO

A utilidade fiscal da NF-e se manifesta especialmente na análise integrada de informações. A administração tributária pode comparar documentos de entrada e saída, registros de diferentes contribuintes e dados de escrituração para localizar incompatibilidades que justifiquem uma verificação. O resultado desse cruzamento deve orientar a apuração, e não ser tratado como

prova definitiva de sonegação (BRASIL, 2007; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

Um dos usos da NF-e na fiscalização é o cruzamento de informações. Dados de entradas e saídas, documentos emitidos por diferentes contribuintes e informações constantes de sistemas de escrituração podem ser comparados para identificar divergências. Esses cruzamentos podem apontar omissões de receita, incompatibilidades entre operações e outras situações que mereçam exame fiscal. O resultado do cruzamento deve ser compreendido como elemento de seleção e investigação fiscal, e não como presunção absoluta de sonegação (BRASIL, 2007; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

Identificada uma divergência, a administração tributária deve seguir o procedimento previsto em lei, explicitar os fundamentos de seus atos e assegurar ao contribuinte o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. A tecnologia auxilia a identificar situações relevantes, mas não dispensa a motivação administrativa nem a demonstração dos fatos que sustentam eventual exigência tributária (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966).

Em procedimento administrativo ou judicial, o arquivo da NF-e e os registros a ele associados podem contribuir para demonstrar aspectos objetivos da operação, como data, valor, partes envolvidas e mercadorias. Sua força probatória depende da integridade, da origem, da pertinência e da compatibilidade com os demais elementos disponíveis. No processo penal, o documento integra o conjunto de provas, mas não substitui a demonstração dos elementos exigidos pelo delito (BRASIL, 1988; Bitencourt; Monteiro, 2023).

A Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal estabelece que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Para a NF-e, isso significa que a divergência encontrada no documento fiscal, ainda que relevante para a fiscalização, não autoriza por si só a persecução penal pelos crimes materiais enquanto não houver lançamento definitivo. A orientação é específica para essas hipóteses e não deve ser estendida automaticamente ao inciso V ou a outros delitos sem exame de sua natureza jurídica e dos requisitos legais aplicáveis (BRASIL, 2009).

A digitalização representada pela NF-e também pode ser utilizada em estratégias de conformidade tributária. Com maior disponibilidade de informações fiscais eletrônicas, a administração pode orientar contribuintes, identificar divergências e, quando houver previsão normativa, utilizar mecanismos de regularização. Essas práticas coexistem com a fiscalização repressiva e demonstram que os dados da NF-e podem ser empregados tanto na prevenção de irregularidades quanto na apuração de condutas já identificadas (Ministério da Fazenda, 2026).

Em síntese, a NF-e deve ser compreendida como parte de uma estrutura de fiscalização baseada em informação. Sua eficácia não depende apenas da emissão do documento, mas também da consistência dos dados, da interoperabilidade dos sistemas, da capacidade de análise dos órgãos competentes e do respeito às garantias legais do contribuinte (BRASIL, 2007; Carvalho, 2016).

5. REFORMA TRIBUTÁRIA, SPLIT PAYMENT E OS DESAFIOS A PARTIR DE 2026

A Reforma Tributária do consumo altera gradualmente a organização dos tributos e seus mecanismos de apuração e recolhimento. Para compreender os efeitos sobre a documentação fiscal e a fiscalização, é necessário considerar a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, bem como a regulamentação posterior. A análise a seguir concentra-se na criação do IBS e da CBS, na transição do sistema e na previsão do split payment (BRASIL, 2023; BRASIL, 2025).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou a estrutura constitucional da tributação sobre o consumo e estabeleceu uma transição gradual para o novo modelo. Entre as mudanças estão a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, além do Imposto Seletivo. A substituição dos tributos atuais ocorre progressivamente, com etapas previstas até 2033 (BRASIL, 2023; Scaff, 2024).

A Lei Complementar nº 214/2025 regulamentou aspectos centrais do IBS e da CBS, incluindo regimes específicos e regras relacionadas ao recolhimento. Já a Lei Complementar nº 227/2026 instituiu o Comitê Gestor do IBS e tratou do processo administrativo tributário do imposto, além de alterar dispositivos da LC nº 214/2025. Como a implementação também depende de atos complementares, a interpretação deve considerar a redação vigente na data de consulta (BRASIL, 2025; BRASIL, 2026).

Em 2026, foram estabelecidos cronogramas para a obrigatoriedade de emissão de diferentes documentos fiscais eletrônicos no contexto da Reforma Tributária. Para a NF-e, modelo 55, o Ato

Conjunto RFB/CGIBS nº 4/2026 fixou início de obrigatoriedade em 3 de agosto de 2026 para as hipóteses nele previstas. Posteriormente, foram ajustadas regras de validação para evitar a rejeição automática de documentos pela ausência de determinadas informações de IBS e CBS. O período, portanto, deve ser compreendido como fase de adaptação técnica e normativa (Ministério da Fazenda, 2026; Receita Federal do BRASIL, 2026b; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

O split payment, disciplinado na Lei Complementar nº 214/2025 e alterado pela Lei Complementar nº 227/2026, estabelece mecanismo pelo qual valores relativos ao IBS e à CBS são segregados no processo de liquidação financeira da operação, observadas as regras legais e regulamentares. A sistemática relaciona a transação de pagamento às informações constantes dos documentos fiscais eletrônicos e envolve a atuação dos prestadores de serviços de pagamento, nos termos da legislação (BRASIL, 2025; BRASIL, 2026; Peroto; Conte, 2025; Teixeira, 2026).

O mecanismo não torna a NF-e dispensável. Ao contrário, a legislação estabelece conexão entre o documento fiscal eletrônico e a transação de pagamento para a operacionalização do split payment. A Lei Complementar nº 214/2025, em sua redação vigente, prevê que as informações relacionadas à operação e ao pagamento sejam vinculadas para possibilitar o procedimento. A aproximação entre registro fiscal e liquidação financeira, contudo, deve ser analisada dentro do modelo técnico e regulamentar em implementação (BRASIL, 2025; BRASIL, 2026).

Até o momento, o material analisado não oferece base empírica suficiente para prever quais modalidades de fraude poderão

prevalecer no novo sistema ou mensurar seu impacto sobre a sonegação. É possível afirmar, com base nas normas citadas, que a Reforma modifica a apuração e o recolhimento e aproxima os dados fiscais das informações de pagamento. Os efeitos concretos dependerão da regulamentação, da implementação tecnológica e de avaliação empírica posterior (Peroto; Conte, 2025; Teixeira, 2026).

A Lei Complementar nº 214/2025 também prevê mecanismos de devolução de tributos, regimes específicos e regimes diferenciados para determinados setores. Essas regras exigem atenção ao enquadramento das operações e à qualidade das informações registradas nos documentos fiscais. Para a fiscalização, a diversidade de regimes reforça a necessidade de dados completos e consistentes (BRASIL, 2025).

A quantidade de novas regras, por si só, não permite concluir se o sistema será mais simples ou mais complexo na prática. O que se pode afirmar é que a transição demanda atualização normativa e técnica contínua. Para a fiscalização, continuará sendo essencial contar com informações confiáveis e meios adequados para relacioná-las às operações efetivamente realizadas (BRASIL, 2025; Ministério da Fazenda, 2026).

A transição para o novo modelo é gradual e possui etapas que se estendem até 2033. A partir de 2027, passam a ser cobrados os novos tributos federais previstos na EC nº 132/2023, enquanto de 2029 a 2032 ocorre a redução progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS, com a transição correspondente para o IBS, até a extinção desses impostos em 2033. O cronograma constitucional demonstra que, em 2026, o sistema se encontra em fase preparatória e de adaptação documental e tecnológica (BRASIL, 2023).

A convivência entre regras antigas e novas exige organização documental e acompanhamento normativo. Para as empresas, isso envolve adaptação de sistemas, documentos e rotinas fiscais. Para a administração tributária, envolve processar grande volume de informações e distinguir erros de adaptação de comportamentos deliberadamente fraudulentos. Nesse cenário, a NF-e permanece como elemento relevante da infraestrutura de controle, mas sua eficácia dependerá da qualidade das informações e da capacidade institucional de utilizá-las de forma juridicamente adequada (BRASIL, 2023; BRASIL, 2025; Teixeira, 2026).

6. A SONEGAÇÃO FISCAL NO CONTEXTO DE IMPERATRIZ/MA

A aproximação com Imperatriz/MA deve ser feita sem atribuir ao município resultados que não foram demonstrados por dados locais. O recorte permite discutir como os instrumentos nacionais e estaduais de documentação e fiscalização podem ser relevantes para a realidade municipal, mas não autoriza concluir sobre o volume de sonegação local sem estatísticas específicas e metodologia verificável.

Não foram identificados, no material utilizado nesta pesquisa, dados públicos suficientemente detalhados e comparáveis que permitam quantificar os valores sonegados em Imperatriz. Por essa razão, o artigo não transfere estimativas nacionais ou estaduais para o município. A contribuição local é de natureza jurídico-institucional: examina-se como os documentos fiscais eletrônicos podem subsidiar a identificação de divergências e orientar a fiscalização.

Também é necessário considerar que diferentes tributos possuem competências, regras e sistemas de controle próprios. Por isso,

afirmações sobre o peso de determinado tributo na arrecadação ou sobre setores de maior risco devem ser sustentadas por dados oficiais específicos. Na ausência desses dados no recorte adotado, este artigo mantém o foco na função jurídica da NF-e e não apresenta estimativas de perda de arrecadação municipal.

A ausência de levantamento quantitativo público com recorte específico para Imperatriz constitui uma limitação da pesquisa. Pesquisas futuras poderão complementar o estudo com dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão, do Município de Imperatriz, do Ministério Público e de outros órgãos competentes, desde que obtidos por fontes oficiais e metodologicamente comparáveis.

No contexto da Reforma Tributária, os municípios participam da transição para o novo modelo do IBS, cuja administração é compartilhada nos termos constitucionais e legais. Para Imperatriz, a consequência jurídica mais direta, no recorte deste estudo, é a necessidade de acompanhar as novas regras de repartição, apuração e fiscalização e a adaptação dos procedimentos administrativos aos sistemas integrados de informação (BRASIL, 2023; BRASIL, 2026).

Assim, o recorte de Imperatriz contribui para situar a discussão sem confundir território de análise, competência tributária e evidência estatística. A NF-e pode ser examinada como instrumento de documentação e apoio ao controle fiscal, mas qualquer conclusão sobre a dimensão local da sonegação exigirá dados oficiais específicos, transparentes e metodologicamente comparáveis.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RESULTADOS

A pesquisa permite concluir que a NF-e integra a infraestrutura de controle tributário ao registrar informações padronizadas e possibilitar o seu tratamento eletrônico. Seu principal contributo para a fiscalização está na documentação das operações e no cruzamento de dados que pode orientar a seleção de casos para exame. O documento, isoladamente, não impede a prática de ilícitos nem comprova todos os seus elementos (BRASIL, 2007; Portal da Nota Fiscal Eletrônica, 2026).

Também se verificou que inconsistências documentais devem ser avaliadas de acordo com sua natureza e com a legislação aplicável. É necessário distinguir erro material, infração tributária e conduta penalmente relevante. Quanto aos crimes materiais previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, a Súmula Vinculante nº 24 estabelece a necessidade de lançamento definitivo do tributo antes da tipificação, sem que essa orientação seja automaticamente estendida a delitos de natureza distinta (BRASIL, 1990; BRASIL, 2009).

No âmbito da Reforma Tributária, a legislação aproxima informações fiscais e dados de pagamento, especialmente por meio do modelo de split payment. Contudo, a implementação em curso não permite afirmar, sem avaliação empírica, qual será seu efeito sobre os níveis de sonegação. Em Imperatriz/MA, a falta de dados públicos específicos impede estimar a dimensão local do fenômeno. Conclui-se, portanto, que a eficácia da NF-e depende da qualidade dos registros, da integração dos sistemas, da capacidade de análise institucional e do respeito às garantias do contribuinte (BRASIL, 2025; BRASIL, 2026).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Brasília, DF: Presidência da República, 2007.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo – IS; dispõe sobre outras matérias. Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao ITCMD e altera outras normas. Brasília, DF: Presidência da República, 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Brasília, DF: Presidência da República, 1990.

BRASIL. **Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994.** Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24.** Brasília, DF: STF, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.html>. Acesso em: 25 set. 2026.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Receita Federal e Comitê Gestor do IBS publicam o cronograma de implementação dos documentos fiscais eletrônicos da Reforma Tributária do Consumo.** Brasília, DF, 31 jul. 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2026/julho/receita-federal-e-comite-gestor-do->

ibs-publicam-o-cronograma-de-implementacao-dos-documentos-fiscais-eletronicos-da-reforma-tributaria-do-consumo. Acesso em: 25 set. 2026.

PEROTO, Rafael Oliveira Beber; CONTE, Raphaela. Split Payment na Reforma Tributária: desafios e entraves à implementação no contexto brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 443-467, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.20.2025.2664.

PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA. **Documentação técnica e informações sobre a NF-e**. Brasília, DF, 2026. Disponível em: <https://www.nfe.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 25 set. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Orientações da Reforma Tributária para 2026**. Brasília, DF, 2026a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/>. Acesso em: 25 set. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Receita Federal e CGIBS flexibilizarão obrigatoriedade de informações em documentos fiscais**. Brasília, DF, 3 ago. 2026b. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2026/agosto/receita-federal-e-cgibs-flexibilizarao-obrigatoriedade-de-informacoes-em-documentos-fiscais>. Acesso em: 25 set. 2026.

ROCHA, José Ernane Alves; BARCELOS, Leila Rufino; ROCHA, Patrícia Alves Xavier. O planejamento tributário e a elisão fiscal. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 14, n. 1, p. 203-226, 2016. DOI: 10.32586/rcda.v14i1.322.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56,

ano 42, p. 681-700, 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Do código tributário à tributação em código: o split payment como tributação programável no Brasil.

Revista de Direito Tributário da APET, n. 53, p. 79-101, 2026. DOI: 10.65992/rdta.N53.2026.863.

¹ Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade de Educação Santa Terezinha – FEST, Imperatriz-MA. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#).

² Advogada. Professora. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Licenciada em Filosofia (UniBF). Especialista em Direito Tributário (UniBF). Pós-graduanda em Direito Penal. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#).