COORDENADORES:
RAFAEL SOARES DUARTE DE MOURA
FARLEY SOARES MENENZES
JANAINA SILVEIRA CASTRO BICKEL

HOMENAGEM À VALTER DE SOUZA LOBATO

TRIBUTAÇÃO

JUSTIÇA FISCAL E SUSTENTABILIDADE:

PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA ENTRE DIREITOS SOCIAIS, DESENVOLVIMENTO REGIONAL E DESAFIOS AMBIENTAIS

COLEÇÃO REFORMA TRIBUTÁRIA

VOLUME IV

VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO FINANCEIRO

Unimontes
Universidade Estadual de Montes Claros

EXPERT
EDITORA DIGITAL

Este quarto volume da coletânea Tributação, Justiça Fiscal e Sustentabilidade: Perspectivas da Reforma Tributária entre Direitos Sociais, Desenvolvimento Regional e Desafios Ambientais reafirma o compromisso de pensar a tributação para além da arrecadação, situando-a no coração dos grandes desafios do Brasil contemporâneo: a luta contra as desigualdades sociais, a busca por um federalismo equilibrado, a urgência da sustentabilidade ambiental e a necessidade de inovar em face da economia digital.

Reunindo vinte e dois capítulos de pesquisadores, professores e profissionais de diversas regiões do país, a obra resulta dos debates promovidos no Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro e constitui um painel rico e plural sobre os rumos da Reforma Tributária. Os textos aqui reunidos transitam pela atualização da tabela do Imposto de Renda, pela seletividade e pela tributação de dividendos; percorrem as tensões federativas e regionais; exploram as potencialidades da extrafiscalidade na proteção ambiental e na justiça social; e avançam sobre a tributação em tempos de inovação tecnológica, enfrentando questões como criptomoedas, big techs e novos mecanismos de inclusão, como o cashback.

Mais do que análises técnicas, este volume expressa uma convicção: a de que a tributação deve ser compreendida como instrumento de cidadania, de dignidade e de democracia.

O livro é também uma homenagem ao Professor Valter de Souza Lobato, patrono entusiasta do Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro, cuja atuação acadêmica, profissional e institucional inspira gerações. Sua trajetória como advogado, professor e pesquisador demonstra, de forma exemplar, que a tributação pode ser um caminho para a justiça fiscal, para a efetividade dos direitos fundamentais e para a construção de um país mais igualitário e sustentável.

ISBN 978-65-6006-224-5

VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO FINANCEIRO

Unimontes
Universidade Estadual de Montes Claros

EXPERT
EDITORA DIGITAL

EM HOMENAGEM À EURICO SANTI

TRIBUTAÇÃO

JUSTIÇA FISCAL E SUSTENTABILIDADE

PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA ENTRE DIREITOS SOCIAIS, DESENVOLVIMENTO REGIONAL E DESAFIOS AMBIENTAIS

COLEÇÃO REFORMA TRIBUTÁRIA

VOLUME IV

Direção Executiva: Luciana de Castro Bastos
Direção Editorial: Daniel Carvalho
Diagramação e Capa: Editora Expert
A regra ortográfica usada foi prerrogativa do autor

Todos os livros publicados pela Expert Editora Digital estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 BY-SA. https://br.creativecommons.org/
"A prerrogativa da licença creative commons 4.0, referencias, bem como a obra, são de responsabilidade exclusiva do autor"

A Expert Editora, bem como a organização da obra não se responsabilizam por quaisquer posições, opiniões e condutas compartilhadas nesta obra, sendo o conteúdo dos capítulos de responsabilidade exclusiva de seus respectivos autores.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
MOURA, Rafael Soares Duarte de.
MENEZES, Farley Soares.
BICKEL,Janaína Silveira Castro.
Tributação, Justiça Fiscal e Sustentabilidade: Perspectivas da Reforma Tributária entre Direitos Sociais, Desenvolvimento Regional e Desafios Ambientais - Volume IV/ coordenado por Rafael Soares Duarte de Moura, Farley Soares Menezes e Janaína Silveira Castro Bickel. – Belo Horizonte, MG: Editora Expert, 2025.
588 p.

ISBN: 978-65-6006-224-5

1.Direito tributário. 2.Reforma tributária. 3.Federalismo fiscal.. 4.Direito tributário. 5. Simplificação tributária.
I. Moura, Rafael Soares Duarte de, coord. II. Menezes, Farley Soares, coord. III. Bickel,Janaína Silveira Castro., coord. IV. Título.
CDD: 343.8105 CDU: 34:336.2

Modo de acesso: https://experteditora.com.br

Índices para catálogo sistemático:
Direito Tributário / Reforma Tributária / Brasil – 343.8104 / 34:336.2

Pedidos dessa obra:

experteditora.com.br
contato@experteditora.com.br

Prof. Dra. Adriana Goulart De Sena Orsini
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. Alexandre Miguel Cavaco Picanco Mestre
Universidade Autónoma de Lisboa, Escola. Superior de Desporto de Rio Maior, Escola. Superior de Comunicação Social (Portugal), The Football Business Academy (Suíça)

Prof. Dra. Amanda Flavio de Oliveira
Universidade de Brasília - UnB

Prof. Dr. Carlos Raul Iparraguirre
Facultad de Ciencias Juridicas y Sociales, Universidad Nacional del Litoral (Argentina)

Prof. Dr. Cèsar Mauricio Giraldo
Universidad de los Andes, ISDE, Universidad Pontificia Bolivariana UPB (Bolívia)

Prof. Dr. Eduardo Goulart Pimenta
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. e PUC - MInas

Prof. Dr. Gladston Mamede
Advogado e escritor

Prof. Dr. Francisco Satiro
Faculdade de Direito da USP - Largo São Francisco

Prof. Dr. Gustavo Lopes Pires de Souza
Universidad de Litoral (Argentina)

Prof. Dr. Henrique Viana Pereira
PUC - Minas

Prof. Dr. Javier Avilez Martínez
Universidad Anahuac, Universidad Tecnológica de México (UNITEC), Universidad Del Valle de México (UVM) (México)

Prof. Dr. João Bosco Leopoldino da Fonseca
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG.

Prof. Dr. Julio Cesar de Sá da Rocha
Universidade Federal da Bahia - UFBA

Prof. Dr. Leonardo Gomes de Aquino
UniCEUB e UniEuro, Brasília, DF.

Prof. Dr. Luciano Timm
Fundação Getúlio Vargas - FGVSP

Prof. Dr. Mário Freud
Faculdade de direito Universidade Agostinho Neto (Angola)

Prof. Dr. Marcelo Andrade Féres
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. Omar Jesús Galarreta Zegarra
Universidad Continental sede Huancayo, Universidad Sagrado Corazón (UNIFE), Universidad Cesar Vallejo. Lima Norte (Peru)

Prof. Dr. Raphael Silva Rodrigues
Centro Universitário Unihorizontes e Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dra. Renata C. Vieira Maia
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Dr. Rodolpho Barreto Sampaio Júnior
PUC - Minas e Faculdade Milton Campos

Prof. Dr. Rodrigo Almeida Magalhães
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. PUC - Minas

Prof. Dr. Thiago Penido Martins
Universidade do Estado de Minas Gerais - UEMG

Vania Ereni Lima Vieira

Izabela Alves Drumond Fernandes

Eluiz Antônio Ribeiro Mendes e Bispo

Wellington de Oliveira Felix

Rafael Soares Duarte de Moura

Farley Soares Menezes

PREFÁCIO

Prefaciar este quarto volume, *Tributação, justiça fiscal e sustentabilidade: perspectivas da reforma tributária entre direitos sociais, desenvolvimento regional e desafios ambientais,* significa reconhecer a maturidade de um projeto acadêmico que, ano após ano, tem se afirmado como espaço privilegiado de reflexão crítica sobre os rumos da tributação no Brasil. Mas significa, sobretudo, prestar tributo a uma presença que se tornou inseparável da identidade deste Congresso: o Professor **Valter de Souza Lobato**.

A grandeza de Valter não reside apenas na soma impressionante de títulos, publicações e reconhecimentos que marcam sua trajetória. Ela se revela, com ainda maior intensidade, na sua capacidade de inspirar, de congregar e de fazer do Direito Tributário um campo vivo de debates em torno da justiça social, do equilíbrio federativo, da sustentabilidade e da dignidade humana. Ao longo dos anos, sua atuação não se restringiu à advocacia de excelência ou ao magistério universitário: ela se expandiu na criação de pontes, no estímulo às novas gerações e no compromisso em manter o diálogo entre a teoria e a prática, entre o local e o global, entre a pesquisa e a vida concreta das pessoas.

É nesse sentido que o Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro encontrou em Valter o seu verdadeiro patrono. Não um patrono apenas honorífico, mas um patrono vivo, presente, vibrante, capaz de imprimir sua marca em cada edição e de transformar esse espaço em lugar de encontro, de formação e de renovação. Sua biografia, que poderia ser lida como uma história de conquistas individuais, dos prêmios acadêmicos na graduação aos reconhecimentos internacionais como advogado, do mestrado e doutorado pela UFMG às pesquisas pioneiras em seguridade social e justiça fiscal, se converteu, na prática, em alicerce para a construção coletiva de um pensamento tributário comprometido com o país.

O Congresso, desde a sua gênese, sempre foi mais do que um encontro de especialistas. Ele se consolidou como espaço de

interlocução entre gerações, de diálogo entre diferentes perspectivas regionais e de abertura às transformações sociais e econômicas que desafiam o sistema tributário brasileiro. A cada edição, firmou-se como uma verdadeira escola viva, em que a ciência do Direito se alia ao compromisso ético com a justiça e a cidadania. E é precisamente nessa tessitura que a presença do Professor Valter de Souza Lobato se mostra indispensável.

Com sua autoridade intelectual e sua sensibilidade humana, Valter transformou-se no esteio do Congresso. Sua palavra sempre se fez ouvir não apenas pela força do argumento, mas pelo exemplo de quem acredita, de forma sincera, que o Direito Tributário é um campo de luta pela igualdade e pela dignidade. Cada palestra, cada orientação, cada participação sua nos debates deste Congresso carregava a marca da generosidade de quem compartilha conhecimento não como acúmulo individual, mas como bem comum.

É por isso que, ao percorrer os capítulos deste volume, percebemos a continuidade de uma tradição que ele ajudou a cultivar. Quando se discute a atualização da tabela do Imposto de Renda, a seletividade no consumo de bens essenciais, a tributação de dividendos ou a justiça fiscal na Reforma Tributária, o que se projeta é o mesmo horizonte que sempre norteou a atuação de Valter: o de que a tributação deve reduzir desigualdades, promover a inclusão social e fortalecer os direitos fundamentais. Da mesma forma, quando o livro se abre às questões ambientais, às inovações tecnológicas e às novas formas de circulação de riqueza, ecoa o espírito aberto e atento de Valter, que sempre soube dialogar com o presente sem perder de vista os compromissos constitucionais do Estado.

Esse elo entre o patrono e o Congresso, entre o mestre e a obra, é o que confere a este volume sua densidade simbólica. Mais do que uma coletânea de artigos acadêmicos, trata-se de um testemunho da vitalidade de um projeto intelectual e humano que tem em Valter de Souza Lobato sua referência maior. O prefácio, assim, não se limita a apresentar uma obra: ele celebra a continuidade de uma tradição e reafirma o compromisso de todos nós com os valores que o Professor

Valter sempre encarnou, rigor científico, compromisso social e fé na transformação possível por meio do Direito.

Concluir este prefácio é, de certo modo, reconhecer que as páginas que seguem falam por si. Cada capítulo aqui reunido traz a densidade de pesquisas sérias, o vigor de reflexões originais e a coragem de enfrentar dilemas reais do nosso tempo. Mas não seria possível deixar de registrar que, para além de seu conteúdo técnico e científico, este volume é também um tributo silencioso a um modo de viver e de ensinar o Direito.

Esse modo encontra em Valter de Souza Lobato sua mais alta expressão. Incansável na advocacia, criativo na pesquisa, generoso no magistério, leal como colega e inspirador como líder, Valter é a prova viva de que a ciência jurídica pode ser, ao mesmo tempo, rigorosa e humana. Sua trajetória pessoal e acadêmica não se dissocia da própria história deste Congresso, pois nele o Professor não apenas participou, mas deixou marcas, sedimentou ideias e inspirou caminhos que hoje nos permitem avançar. Sua luz, sua contínua vontade de contribuir, sua inteligência, sua gentileza, sua sinceridade, sua verdade, sua habilidade única de congregar e seu inestimável talento são fontes inesgotáveis de inspiração e força para todos que tem o privilégio da sua convivência. E que todos se lembrem do conselho do próprio Professor Valter Lobato: na dúvida, tente "fazer algo diferente", encontre uma área que te desperte paixão e se dedique bastante nos estudos e no trabalho. Tenha amor pelo que faz e busque se qualificar, sem esquecer que o mundo é feito de relacionamentos, porque, "no fim, tudo acaba nas pessoas".

Por isso, ao entregar este quarto volume ao público leitor, fazemos mais do que oferecer uma contribuição à literatura jurídica. Oferecemos também um gesto de reconhecimento: a consciência de que este projeto coletivo se sustenta em alicerces erguidos por mestres que acreditaram na força do conhecimento, no poder do diálogo e na centralidade da justiça fiscal como pilar de um Estado democrático. Entre esses mestres, Valter de Souza Lobato se ergue como presença

incontornável, patrono entusiasta e exemplo vivo de dedicação intelectual e compromisso social.

Que o leitor, ao percorrer estas páginas, encontre não apenas argumentos e teses, mas também a inspiração que sempre nos foi dada por Valter: a inspiração de acreditar que o Direito Tributário é um campo de esperança, de construção e de humanidade. É nesse espírito que este Congresso prossegue e é nesse horizonte que este volume se inscreve, como homenagem a um mestre e como reafirmação de um ideal.

Professor Farley Soares Menezes
Professora Fernanda Silveira
Professor Rafael Soares Duarte de Moura

APRESENTAÇÃO

Prof. Dr. Rafael Soares Duarte de Moura
Prof. Dr. Farley Soares Menezes

Este quarto volume da coletânea Tributação, Justiça Fiscal e Sustentabilidade: Perspectivas da Reforma Tributária entre Direitos Sociais, Desenvolvimento Regional e Desafios Ambientais reafirma, em sua pluralidade temática, a força da pesquisa acadêmica e do debate crítico como instrumentos indispensáveis para a compreensão e a transformação do sistema tributário brasileiro. Fruto direto do ambiente fértil do Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro, a obra congrega capítulos que, juntos, formam um mosaico de reflexões contemporâneas sobre os dilemas de um país que busca conciliar eficiência arrecadatória, justiça social, equilíbrio federativo e responsabilidade ambiental em meio às tensões de uma sociedade marcada por desigualdades históricas e por desafios globais emergentes.

Este livro é também um tributo à pessoa e atuação constante do Professor Valter de Souza Lobato, cuja presença, profissional e acadêmica, se faz sentir em cada linha pela força de seu exemplo. Patrono entusiasta do Congresso, Dr. Valter dedicou-se incansavelmente à construção de um Direito Tributário que não se reduzisse a cálculos fiscais ou a interpretações formalistas, mas que se abrisse ao horizonte dos direitos fundamentais e ao compromisso inegociável com a justiça. Sua trajetória como advogado, professor, pesquisador e líder institucional constitui um patrimônio imaterial que este volume busca honrar, reafirmando o lugar da tributação como elemento constitutivo da cidadania e da democracia.

A primeira parte da obra dedica-se a pensar a tributação como mecanismo de justiça fiscal, de enfrentamento das desigualdades e de promoção dos direitos sociais. O texto de abertura, dedicado à Medida Provisória nº 1.294/2025 e à atualização da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física, mostra como um simples ajuste numérico

pode representar a retomada de um compromisso com a capacidade contributiva e a redução da regressividade, resgatando a centralidade do IRPF como instrumento de redistribuição de renda. A seguir, o estudo sobre a seletividade tributária, ao invés de celebrá-la apenas como mecanismo de equidade, revela seu avesso: a forma como, na prática, a tributação sobre bens essenciais pode reforçar a exclusão social, convertendo um princípio de justiça em fator de desigualdade. A discussão avança, então, para a análise crítica da tributação de dividendos, recuperando o percurso histórico da isenção e confrontando-o com experiências internacionais que demonstram a necessidade de retomar este imposto como medida de progressividade fiscal.

Não menos instigante é a reflexão dedicada à tributação na odontologia, que mostra como regimes distintos ,Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real ,podem influenciar não apenas a organização do setor, mas também o acesso da população a serviços de saúde bucal, revelando a face social da tributação em uma área sensível da vida humana. O estudo empírico sobre a exclusão de micro e pequenas empresas do Simples Nacional, centrado na realidade de Montes Claros-MG, evidencia o drama da mortalidade precoce de empresas em decorrência de dívidas tributárias, ligando burocracia fiscal e desenvolvimento regional.

Também nesta primeira parte, encontra-se a análise sobre a tributação das plataformas digitais internacionais, como Shein e Shopee, que denuncia o desequilíbrio concorrencial e a fragilização da soberania econômica diante da importação em massa de produtos sob regimes simplificados. Em contraponto, o capítulo sobre cashback tributário sugere uma resposta inovadora, capaz de devolver parte do imposto às camadas mais pobres da população, garantindo dignidade e fortalecendo a cidadania fiscal. A essa proposta soma-se a reflexão sobre os limites da Reforma diante da persistência de privilégios, expondo as contradições de um sistema que promete igualdade, mas frequentemente perpetua assimetrias. E a seção se encerra com um estudo de alta densidade ética: a análise da tributação como instrumento

de combate ao trabalho escravo contemporâneo, mostrando como a extrafiscalidade pode ser mobilizada para erradicar uma das mais graves violações de direitos humanos que ainda envergonham o país.

Se a primeira parte revela a tributação como instrumento de justiça social, a segunda parte desloca o olhar para o território e para o pacto federativo. A reflexão sobre a Reforma Tributária e a redução das desigualdades regionais coloca em evidência a urgência de mecanismos redistributivos capazes de corrigir a histórica concentração de riqueza e oportunidades no eixo Sul-Sudeste. O estudo sobre federalismo fiscal e redistribuição de competências aprofunda este debate, discutindo a delicada equação entre autonomia federativa e simplificação, em um país onde a cooperação entre União, estados e municípios é ao mesmo tempo imperativo e desafio. Nesse mesmo eixo federativo, um capítulo instigante analisa a falta de confiança e o abalo no federalismo cooperativo brasileiro, demonstrando como a erosão da credibilidade entre entes federados não é fenômeno recente, mas herança histórica que compromete a efetividade da própria Reforma Tributária. A obra revela que, sem reconstruir laços de confiança e cooperação, qualquer mudança normativa corre o risco de ser mero rearranjo formal, incapaz de promover um pacto federativo sólido e justo.

A análise do regime de isenção para aquisição de veículos por pessoas com deficiência traz uma dimensão concreta e social do federalismo fiscal, revelando como mudanças aparentemente setoriais podem afetar diretamente os direitos fundamentais de grupos vulneráveis. Essa parte se conclui com um mergulho na arena global: o estudo crítico sobre a evasão fiscal estrutural das big techs, que mostra como gigantes digitais erodem as bases de arrecadação em escala planetária, colocando em risco não apenas a capacidade arrecadatória dos Estados, mas também a própria legitimidade do sistema tributário. A reflexão conecta o Brasil às discussões internacionais da OCDE e do G20, demonstrando que a justiça fiscal hoje só pode ser pensada em escala transnacional.

A terceira parte da obra insere-se no debate sobre sustentabilidade, tributação verde e função extrafiscal, abrindo uma janela para o futuro de um sistema tributário que precisa se alinhar às demandas ecológicas do nosso tempo. O capítulo inicial dessa seção reafirma a proteção constitucional do meio ambiente como eixo normativo inegociável e demonstra que, sem a utilização consciente dos instrumentos fiscais, esse mandamento tende a permanecer letra morta. Em seguida, a análise dos incentivos fiscais ambientais coloca em pauta a delicada relação entre regulação verde e equidade social, alertando para o risco de que benefícios fiscais mal desenhados sejam apropriados por interesses privados, ao invés de servirem como alavanca de justiça climática.

O debate ganha densidade quando se discute o orçamento verde democrático, em contraste com a cegueira climática do novo arcabouço fiscal, mostrando que a responsabilidade ambiental e a responsabilidade fiscal não apenas podem, mas devem caminhar juntas. É nessa articulação que se encontra a possibilidade de um modelo orçamentário que reconheça a urgência da crise climática e a incorpore como parâmetro de alocação de recursos públicos. Em seguida, a análise crítica do Imposto Seletivo a partir da realidade do Norte de Minas Gerais exemplifica como a tributação, longe de ser neutra, pode exacerbar conflitos ambientais ou contribuir para solucioná-los, dependendo de sua estrutura normativa e de sua sensibilidade às realidades locais. É nesse contexto que se insere também o estudo sobre o imposto seletivo e suas controvérsias, capítulo que desnuda as tensões entre arrecadação, função extrafiscal e justiça social. A análise demonstra que esse tributo, longe de ser neutro, concentra dilemas constitucionais e políticos de alta complexidade, exigindo vigilância crítica para que não se converta em instrumento de agravamento de desigualdades ou de distorções ambientais. Essa parte se encerra com uma reflexão sobre a eficiência tributária como condição de sustentabilidade socioambiental, propondo um diálogo entre racionalidade econômica, equidade fiscal e preservação ecológica. A mensagem central é clara: justiça fiscal e justiça ambiental

não são agendas paralelas, mas dimensões complementares de um mesmo projeto constitucional.

A quarta parte da obra dedica-se às inovações e aos novos instrumentos tributários, reconhecendo que a economia digital, as transformações tecnológicas e as novas práticas de consumo e produção desafiam o sistema tradicional. O primeiro capítulo dessa seção examina a Reforma Tributária sob o prisma da simplificação do consumo, lembrando que a eficiência administrativa não basta se não for acompanhada por mecanismos que garantam justiça fiscal. A discussão avança para um terreno disruptivo: as criptomoedas e sua inserção no mercado negocial. Aqui, o Direito Tributário é convocado a reinventar-se para lidar com uma realidade em que ativos digitais, descentralizados e globais, escapam aos enquadramentos tradicionais. Ainda nessa seção, ganha relevo a reflexão intitulada Reforma Tributária ou performance tributária, que questiona se a agenda reformista em curso não estaria reduzida a uma lógica de eficiência técnica e de desempenho institucional, esvaziada de seu conteúdo ético e distributivo. O texto convida o leitor a pensar para além da forma e a recolocar a justiça fiscal como eixo substantivo, evitando que a reforma se torne mero espetáculo de gestão, dissociado das demandas sociais.

Na sequência, um estudo sobre o cashback tributário apresenta o instituto não apenas como medida de inclusão social, mas também como instrumento de indução de regularidade fiscal, demonstrando que a devolução parcial de tributos ao consumidor pode fortalecer a formalização das operações econômicas. Por fim, o volume se conclui com uma reflexão sobre ecotributação, que reúne perspectivas e obstáculos à inserção de tributos ambientais na Reforma brasileira. Este capítulo de encerramento sintetiza, de maneira exemplar, o espírito do volume: a convicção de que um sistema tributário moderno deve ser simultaneamente justo, eficiente, inovador e verde.

Assim, este quarto volume não é apenas uma coletânea de capítulos avulsos, mas uma obra integrada que mostra a vitalidade da produção acadêmica em Direito Tributário e Financeiro no Brasil.

Cada contribuição, ao seu modo, responde à provocação maior de pensar a tributação como ferramenta de transformação social, como estrutura de sustentação do pacto federativo e como alicerce de uma democracia substantiva.

Concluídas as quatro partes, é possível perceber que este volume forma um corpo coeso, em que cada capítulo contribui, à sua maneira, para a tarefa maior de repensar a tributação no Brasil. O percurso que se inicia com a análise do Imposto de Renda e da seletividade tributária, que passa pela retomada da tributação de dividendos e pela crítica às distorções setoriais, não se limita ao exame técnico: ele revela a tributação como campo de disputa política, como mecanismo de inclusão ou exclusão, como espelho das desigualdades sociais e como promessa de sua superação. Na sequência, as discussões sobre desigualdades regionais, federalismo e evasão fiscal global mostram que a tributação é também expressão do território e da soberania, que não pode ser pensada isoladamente, mas sempre em diálogo com a realidade concreta de um país federativo e de uma economia globalizada.

A obra avança ainda para os domínios da sustentabilidade, revelando que o tributo, em sua função extrafiscal, é instrumento imprescindível para a preservação ambiental e para a transição ecológica. E conclui com a constatação de que inovação tecnológica e novos instrumentos fiscais ,das criptomoedas ao cashback, da simplificação ao tributo verde ,são não apenas desafios, mas oportunidades de redesenho do sistema, abrindo horizontes para um futuro mais justo e mais sustentável.

Tudo isso não se dá de forma abstrata, mas com a preocupação constante de vincular teoria e prática, norma e realidade, Constituição e vida concreta. É por essa razão que esta obra ultrapassa a condição de simples compilação e se projeta como testemunho de um esforço coletivo de repensar o papel da tributação no Brasil do século XXI.

Ao entregarmos este livro à comunidade jurídica, fazemos dele também uma homenagem perene ao Professor Valter de Souza Lobato. Sua trajetória como advogado, professor, pesquisador e líder

institucional sintetiza o espírito que anima este volume: a crença de que o Direito Tributário é, antes de tudo, um espaço de construção de justiça. Valter foi e continua sendo esteio do Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro, não apenas pelo brilho de sua inteligência, mas pela generosidade de sua presença, pela capacidade de inspirar alunos e colegas, pela firmeza em defender princípios e pela leveza em viver o ofício acadêmico e profissional como vocação e serviço.

Cada capítulo aqui reunido carrega, em alguma medida, essa herança. O olhar atento para os mais vulneráveis, a busca por justiça fiscal, a preocupação com a sustentabilidade, a defesa da autonomia federativa, o enfrentamento das assimetrias globais e a abertura para a inovação ,tudo isso são marcas de um pensamento que Valter ajudou a construir e que continuará a nos orientar.

Que este volume, ao mesmo tempo rigoroso e plural, sirva de referência acadêmica e de inspiração prática, mas, sobretudo, que sirva de memória viva de um mestre cuja obra maior foi acreditar que a tributação pode ser instrumento de dignidade, igualdade e cidadania. Que cada leitor, ao percorrer estas páginas, reencontre a presença de Valter de Souza Lobato e se sinta convocado a continuar, com a mesma coragem e paixão, a tarefa de construir um sistema tributário justo, sustentável e humano.

ORGANIZAÇÃO

Rafael Soares Duarte de Moura
Farley Soares Menezes
Janaína Silveira Castro Bickel

AUTORES

Ana Clara Souza Alves	Kelly Dayane Oliveira Santos
Ana Karoline Antunes Dias	Leni Maria Pereira Silva
Anna Clara Lana Nascimento	Letícia Mendes Xavier
Ari Timóteo dos Reis Júnior	Letícia Pires Dias Pinto
Bernardo Ruas Rocha	Manuela Farias Murta Dutra
Bruna Cavalcanti Gonçalves	Marcelina Thais Silva Miranda
Brunna Lazuli Soares Mendes	Maria Clara Santana Silva
Camila de Oliveira Macedo	Maria Eduarda Castro de Souza
Camila Guerra Bitarães	Martinna Magalhães Alvarenga Varela
Dalton Max Fernandes de Oliveira	Millene Rodrigues Vieira
Darcley Soares Menezes	Mirelly Tatiara Fernandes Fonseca
Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende	Paulo Henrique Campos Leite
Emanuella Marques Gomes Nogueira	Pedro Andrade Matos
Eugênia Luz Alves Siqueira	Polyana Dias Ribeiro
Eunice Vitória Lopes Pereira	Rafael Soares Duarte de Moura
Farley Soares Menezes	Riquelme Cardoso dos Santos
Fernando Heleno Fernandes de Souza Freire	Samuel Vitor Ferreira Marques
Helen Cristiany Pimenta de Oliveira	Thainá Martins de Oliva Ramos
Izabela Alves Drumond Fernandes	Vânia Ereni Lima Vieira
Janaina Silveira Castro Bickel	Viviane Cristina Medeiros Leite
Janir Adir Moreira	Vitória Dreide Xavier Araújo Silva
João Vitor Lima Carneiro Lemos	Vitória Messias Teixeira
José Vieira Dias Neto	Vitória Rodrigues da Silva
Júlia Alencar Barros	

SUMÁRIO

A MP 1.294/2025 e a tributação da renda: a atualização da tabela do IRPF como mecanismo de redução das desigualdades sociais..... 23
Júlia Alencar Barros, Helen Cristiany Pimenta de Oliveira

A seletividade tributária como um instrumento de exclusão social: Uma análise da tributação do consumo de bens essenciais no Brasil..... 39
Eugênia Luz Alves Siqueira, Emanuella Marques Gomes Nogueira, Rafael Soares Duarte de Moura

A tributação de dividendos no Brasil: análise crítica da proposta de reforma 61
Janir Adir Moreira

A tributação na odontologia: Presente e futuro 81
Farley Soares Menezes, Rafael Soares Duarte de Moura

Exclusão do Simples Nacional por dívidas tributárias: Determinantes e influência na mortalidade de mpes em Montes Claros-MG 123
Thais Carolina Sousa Guedes, Maria Alice Ferreira dos Santos, José Henrique Barbosa de Oliva

Justiça fiscal e soberania econômica: as alterações na tributação das plataformas como Shein e Shoppe no rasil..... 161
Ana Karoline Antunes Dias, Millene Rodrigues Vieira, Janaina Silveira Castro Bickel

Justiça fiscal na reforma tributária: O cashback como garantia dos direitos constitucionais e da dignidade humana..... 181
Letícia Pires Dias Pinto, Anna Clara Lana Nascimento, Manuela Farias Murta Dutra

Reforma tributária e justiça fiscal: Entre a busca por igualdade e a persistência de privilégios 205
Ana Clara Souza Alves, Samuel Vitor Ferreira Marques, Farley Soares Menezes

Tributação e justiça social: O direito tributário e financeiro no enfrentamento do trabalho escravo contemporâneo..... 221
Camila de Oliveira Macedo, Maria Eduarda Castro de Souza, Thainá Martins de Oliva Ramos.

A reforma tributária e a redução das desigualdades regionais no Brasil..249
Victor Emanuel Barbosa Fonseca, Vitória Dreide Xavier Araújo Silva, Rafael Soares Duarte de Moura

Reforma tributária e federalismo público: Um olhar jurídico sobre a redistribuição de competências e receitas..... 267
Viviane Cristina Medeiros Leite, Marcelina Thais Silva Miranda, Farley Soares Menezes

Reforma tributária e a aquisição de veículos por pessoa com deficiência: Retrocesso ou correção de distorções..... 285
Ari Timóteo dos Reis Júnior

Big techs e evasão fiscal estrutural: Uma análise crítica do cenário global 323
Mirelly Tatiara Fernandes Fonseca, Farley Soares Menezes

A falta de confiança e o abalo no federalismo cooperativo brasileiro uma análise histórica e os seus reflexos na reforma tributária..... 337
Daniela Nascimento Dias Guimarães

A proteção constitucional do meio ambiente..... 357
Dalton Max Fernandes de Oliveira, Rafael Soares Duarte de Moura

A reforma tributária e os incentivos fiscais ambientais: entre a regulação verde e a equidade social no Brasil..... 375
João Vitor Lima Carneiro Lemos, Riquelme Cardoso dos Santos, Izabela Alves Drumond Fernandes

Orçamento verde democrático e o dilema ambiental brasileiro: Uma análise acerca da cegueira climática diante do novo arcabouço fiscal.....391
Helen Cristiany Pimenta de Oliveira, Leni Maria Pereira Silva, Pedro Andrade Matos, Rafael Soares Duarte de Moura

Reforma tributária e conflitos ambientais: uma análise crítica do imposto seletivo no norte de Minas Ferais 423
Fernando Heleno Fernandes de Souza Freire, Eunice Vitória Lopes Pereira, Paulo Henrique Campos Leite

Tributação e desenvolvimento sustentável: Como a eficiência tributária pode contribuir para a sustentabilidade socioambiental..... 445
José Vieira Dias Neto, Letícia Mendes Xavier, Rafael Soares Duarte de Moura

O imposto seletivo e suas controvérsias..... 463
Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende, Camila Guerra Bitarães, Martinna Magalhães Alvarenga Varela

A reforma tributária no Brasil: Entre a simplificação do consumo e a busca por justiça fiscal..... 493
Polyana Dias Ribeiro, Kelly Dayane Oliveira Santos, Farley Soares Menezes

A revolução tecnológica do Direito Tributário: O uso das criptomoedas nos mercados negociais. 509
Maria Clara Santana Silva, Bernardo Ruas Rocha, Vânia Ereni Lima Vieira

O cashback e a sua dupla função: Reduzir desigualdades e estimular a regularidade fiscal..... 531
Bruna Cavalcanti Gonçalves Domingos, Farley Soares Menezes

Ecotributação: Perspectivas e entraves na Reforma Tributária Brasileira 547
Brunna Lazuli Soares Mendes, Vitória Messias Teixeira, Farley Soares Menezes

Reforma tributária ou performance tributária? 567
Darcley Soares Menezes

A MP 1.294/2025 E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA: A ATUALIZAÇÃO DA TABELA DO IRPF COMO MECANISMO DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Júlia Alencar Barros [1]

Helen Cristiany Pimenta de Oliveira [2]

RESUMO

A Medida Provisória nº 1.294/2025 propõe a atualização da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) como estratégia para corrigir a defasagem acumulada ao longo dos anos e promover maior justiça fiscal. Esta pesquisa tem como objetivo analisar o potencial da referida medida como instrumento de combate à pobreza e redução das desigualdades sociais no Brasil. Parte-se do problema de que a não atualização periódica da tabela do IRPF compromete a progressividade do sistema tributário, impactando desproporcionalmente os contribuintes de baixa e média renda. Justifica-se o estudo pela relevância da política fiscal na promoção da equidade e pela necessidade de avaliar se a proposta representa, de fato, um avanço na redistribuição de renda. A metodologia adotada inclui análise documental da MP 1.294/2025, levantamento de dados secundários da Receita Federal e IBGE, e uso de indicadores como o Índice de Gini. Os resultados preliminares indicam que a atualização proposta pode gerar alívio tributário para as faixas de menor renda, contribuindo para a redução moderada da desigualdade. No entanto, o efeito redistributivo mais amplo dependerá da continuidade de ajustes fiscais e de políticas sociais complementares. Conclui-se que a MP representa um avanço parcial, mas relevante, no enfrentamento das disparidades socioeconômicas por meio da tributação direta.

Palavras-chave: IRPF; Medida Provisória 1.294/2025; Justiça fiscal; Desigualdade social; Redistribuição de renda.

1 Graduanda do Curso de Direito da UniFipMoc - MG, julialencarbarros@gmail.com;

2 Doutora em Direito, professora de Direito Tributário pelo curso da UnifipMoc e pelo curso de Direito da Unimontes - MG, helenpimenta@yahoo.com;

ABSTRACT

Provisional Measure No. 1,294/2025 proposes updating the Personal Income Tax (IRPF) table as a strategy to correct the deficit accumulated over the years and promote greater tax justice. This research aims to analyze the potential of the aforementioned measure as an instrument to combat poverty and reduce social inequalities in Brazil. It starts from the problem that the lack of periodic updating of the IRPF table compromises the progressiveness of the tax system, disproportionately impacting low- and middle-income taxpayers. The study is justified by the relevance of fiscal policy in promoting equity and the need to assess whether the proposal actually represents progress in income redistribution. The methodology adopted includes a documentary analysis of MP 1,294/2025, a survey of secondary data from the Federal Revenue Service and IBGE, and the use of indicators such as the Gini Index. Preliminary results indicate that the proposed update can generate tax relief for the lower-income groups, contributing to a moderate reduction in inequality. However, the broader redistributive effect will depend on the continuity of fiscal adjustments and complementary social policies. It is concluded that the MP represents a partial but significant advance in addressing socioeconomic disparities through direct taxation.

Keywords: IRPF; Provisional Measure 1,294/2025; Fiscal justice; Social inequality; Income redistribution.

INTRODUÇÃO

A tributação sobre a renda no Brasil, especialmente o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), estruturado pela Lei nº 7.713/1988, estabelece a incidência de tributos sobre os rendimentos e ganhos de capital de pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país. Com isso, Paulsen (2023), em sua obra Constituição e Código Tributário Comentados, afirma que a tributação, no Estado de Direito Democrático, não é mais uma submissão ao Estado, e sim, uma forma

de manutenção da estrutura política e administrativa das ações do governo (Paulsen, 2023). Ou seja, no contexto do Estado Democrático de Direito, a função do tributo ultrapassa sua natureza arrecadatória, assumindo um papel essencial na promoção da justiça social, revelando sua face extrafiscal. Com base nessa concepção, a Medida Provisória nº 1.294/2025 propõe uma atualização na tabela mensal do IRPF, com a ampliação do limite de isenção, buscando corrigir parcialmente a defasagem acumulada ao longo dos anos. A proposta visa aliviar a carga tributária sobre os contribuintes de baixa renda, permitindo que uma parcela mais ampla da população se torne isenta ou pague valores reduzidos de imposto, contribuindo, assim, para a redução das desigualdades sociais.

Sob esta ótica, o presente estudo tem como objetivo principal analisar a nova tabela do IRPF instituída pela MP 1.294/2025 e avaliar seu potencial como instrumento de mitigação da concentração de renda no Brasil. A discussão parte do pressuposto de que o sistema tributário brasileiro, apesar de fundamentado na progressividade - que determina que quanto maior a renda de uma pessoa, maior deve ser também a taxa de impostos paga por ela - mantém características regressivas, especialmente em relação aos contribuintes de maior renda, cuja carga tributária proporcional é frequentemente inferior à das camadas mais pobres (IPEA, 2024).

De maneira específica, a pesquisa abordará três eixos centrais: a progressividade tributária e o papel do imposto de renda na promoção da equidade social; os efeitos da MP 1.294/2025 para as camadas de menor renda; e os limites da medida, destacando a necessidade de uma reforma tributária mais ampla e estrutural.

1. DESENVOLVIMENTO

1.1 A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA E SEU PAPEL NA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES

A desigualdade social é um fenômeno estrutural persistente na sociedade brasileira, refletido de forma expressiva na distribuição desigual de renda. De acordo com o Relatório de Desenvolvimento Humano da Organização das Nações Unidas (ONU), publicado em dezembro de 2024 e referente aos anos de 2021 e 2022, o Índice de Gini do Brasil alcançou o valor de 52,9 em 2022, um aumento em relação ao índice de 48,9 registrado em 2021 (Fecomercio-SP, 2024). O Índice de Gini é uma ferramenta estatística amplamente utilizada para mensurar a desigualdade na distribuição de renda de determinado grupo, variando de 0 a 1 (ou de 0 a 100, conforme a escala), sendo que o valor 0 representa perfeita igualdade e o valor 1, a máxima desigualdade, quando toda a renda está concentrada em um único indivíduo (Wolffenbüttel, 2004). Na prática, o índice frequentemente considera a comparação entre os 20% mais pobres e os 20% mais ricos da sociedade (Wolffenbüttel, 2004).

Com os dados obtidos, entende-se que mais da metade do potencial distributivo do país está comprometido por desigualdades estruturais, demonstrando um alto grau na discrepância distributiva e posicionando o Brasil entre os países com maiores níveis de concentração de renda. Tal cenário representa um desafio crítico para o desenvolvimento social e econômico, uma vez que a desigualdade intensa gera efeitos colaterais significativos, como altos índices de desemprego, insegurança alimentar, violência urbana, marginalização social e elevadas taxas de mortalidade (Oxfam, 2021). Portanto, torna-se fundamental a análise das causas e consequências desse quadro, bem como a identificação de mecanismos fiscais capazes de atuar na sua mitigação.

Entre as consequências já mencionadas, destaca-se que a concentração de renda, que mesmo em cenários de crescimento

econômico nacional, impacta negativamente, de maneira direta, as camadas mais vulneráveis da sociedade, isto é, nas palavras de Fandiño, pesquisador no Centro de Estudos sobre Desigualdade e Desenvolvimento (Cede), "o crescimento econômico, sozinho, não necessariamente nos leva a uma redução da desigualdade" (Fercomercio-SP, 2024). Assim, aqueles que se encontram nas camadas mais pobres não são incluídos de forma específica pelo PIB (produto interno bruto) do país, tendo em vista que mesmo com o indicador alto, a medida utilizada não pode ser aplicada a todos os cidadãos, pois a distribuição de renda, qualidade de vida, saúde e educação não se expressam pelo PIB. Ou seja, no contexto dos tributos, não há como atribuir a todos a mesma forma de arrecadação, motivo pelo qual o Poder Legislativo constantemente busca meios para resolver essa problemática.

Dentre os instrumentos disponíveis, destaca-se a progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que consiste na aplicação de alíquotas crescentes conforme o aumento da base de renda do contribuinte (Senado, 2023). Em outras palavras, indivíduos com menor poder aquisitivo são tributados a taxas inferiores ou isentos, enquanto aqueles com rendas mais elevadas são submetidos a alíquotas maiores (Coelho, 2012). Essa lógica, fundamentada no princípio da equidade tributária, busca redistribuir recursos de maneira mais justa, promovendo maior equilíbrio social (Carrazza, 2009).

Entretanto, a progressividade tributária — isto é, a cobrança de impostos que aumenta conforme a renda do contribuinte — só é realmente eficaz quando é bem estruturada e cuidadosamente planejada. Isso significa que é necessário definir de forma adequada tanto as faixas de renda que servirão de base para a tributação quanto os percentuais (alíquotas) aplicáveis a cada faixa. Como observa Godoy (2004), é fundamental que a distância entre os valores mínimo e máximo de cada faixa seja equilibrada. Se essa estrutura for mal desenhada, podem ocorrer distorções que comprometem a função redistributiva do imposto, ou seja, sua capacidade de reduzir as desigualdades sociais.

Sem esse cuidado, a progressividade acaba sendo apenas teórica — está prevista na lei, mas não produz efeitos concretos na prática. Nessa situação, o sistema tributário deixa de cumprir seu papel de promover justiça social e pode até reforçar as desigualdades que deveria combater. Nesse contexto, torna-se evidente que o sistema tributário possui papel central na construção de uma sociedade mais justa, cabendo ao Poder Legislativo buscar mecanismos que promovam maior justiça fiscal, como é o caso da recente Medida Provisória nº 1.294/2025, que visa revisar e atualizar a tabela do IRPF com o objetivo de ampliar a faixa de isenção e beneficiar os contribuintes de menor renda.

1.2 MP 1.294/2025 E SEUS BENEFÍCIOS PARA AS CAMADAS DE MENOR RENDA

Considerando as camadas de menor renda como um dos focos do presente resumo, é necessário enfatizar em como a concentração de renda é um fator determinante para que essa parcela da sociedade se mantenha em uma posição financeiramente inferior se comparada a outra parcela — composta pela elite — que detêm da maior porcentagem do capital. Dados do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV) revelam que, entre 2017 e 2022, a renda dos 0,01% mais ricos — aproximadamente 15 mil pessoas — aumentou 96%, enquanto os rendimentos da maioria da população cresceram apenas 33% (Fecomercio, 2024). Portanto, a concentração de renda não apenas reflete uma distribuição desigual de recursos, mas também contribui para um sistema que favorece os mais ricos em detrimento das necessidades básicas da maioria da população, que se estendem em altos níveis de desemprego, desnutrição, violência, miséria, marginalização, mortalidade, entre outras consequências (Oxfam, 2021).

Não somente isso, mas de acordo com relatório da Oxfam — *Oxford Committee for Famine Relief*[3] — apresentado no Fórum Econômico Mundial de 2024, a concentração de riqueza global se intensificou significativamente. O estudo intitulado *Takers Not Makers*[4] (Taneja et al., 2025) aponta que os bilionários acumularam cerca de 2 trilhões de dólares em 2023, o que equivale a um crescimento de aproximadamente 5,7 bilhões de dólares por dia – ritmo três vezes superior ao observado em 2022. Esse cenário resultou no surgimento de quase quatro novos bilionários por semana. Em contrapartida, o número de pessoas em situação de pobreza permaneceu praticamente inalterado desde 1990, segundo dados do Banco Mundial, evidenciando o aprofundamento da desigualdade econômica (Taneja et al., 2025).

Com base nisso é que se introduz a MP 1.294 de 2025, que altera os valores da tabela progressiva mensal do IRPF de que trata o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 (Congresso Nacional, 2025). A medida citada foi instituída pelo Governo Federal com o propósito de mitigar as desigualdades sociais por meio da ampliação do acesso ao crédito para populações historicamente marginalizadas no sistema financeiro. Essa iniciativa é parte do Programa Acredita, que visa fomentar o empreendedorismo e promover a inclusão econômica de grupos vulneráveis, como famílias de baixa renda, microempreendedores individuais (MEIs) e microempresas (Governo Federal, 2025). Dentre as medidas, cabe destacar a alteração da tabela do IRPF, um importante avanço na tentativa de mitigar as desigualdades sociais no Brasil, visto que uma parcela maior da população de baixa renda ficará isenta da tributação (Congresso Nacional, 2025).

3 Comitê de Oxford para alívio da fome (Tradução nossa)

4 O termo "Takers Not Makers" significa literalmente "tomadores, não fazedores" (ou "receptores, não produtores") e é uma expressão usada, sobretudo, em contextos políticos e econômicos, com uma carga ideológica crítica. Fonte: https://policy-practice.oxfam.org/resources/takers-not-makers-621668/. Acesso 15 Maio 2025

Tabela 1- Nova tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Base de Cálculo (R$)	Alíquota	Parcela a Deduzir do IR (R$)
Até 2.428,70	0	0
De 2.428,81 até 2.826,65	7,5	182,16
De 2.826,66 até 3.751,05	15	394,16
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	675,49
Acima de 4.664,68	27,5	908,73

Fonte: MP1294/25, 2025, elaboração própria.

A base de cálculo ou faixa de renda mensal, apresenta o valor do rendimento tributável mensal do contribuinte, em que cada faixa determina a alíquota aplicável para determinada renda. Já a parcela a deduzir do IR se trata de um valor fixo que será subtraído do imposto arrecadado, com intuito de evitar o efeito acumulativo da tributação progressiva, ou seja, para garantir que somente a parte da renda que ultrapassa o limite inferior da faixa seja efetivamente tributada com a nova alíquota, e não todo o valor da base de cálculo. Isso pois, sem essa parcela a deduzir, o contribuinte que ultrapassasse um pouco o limite de uma faixa pagaria muito mais imposto sobre todo o rendimento, o que seria injusto e causaria quebra da progressividade.

Na prática, isso resulta em um alívio fiscal para as camadas de menor renda, aumentando seu poder de compra e reduzindo a carga tributária que recai sobre os mais pobres. A progressividade do IRPF estabelece que quem ganha mais deve contribuir com uma parcela maior de sua renda ao Estado, no entanto, até recentemente, o congelamento da tabela do IRPF por mais de oito anos gerou um efeito conhecido como "*fiscal drag*" ou "defasagem da tabela" (Câmara dos Deputados, 2022), fazendo com que trabalhadores de baixa renda fossem tributados da mesma forma que os de classe mais alta.

Assim, ao alterar os valores da tabela, a MP 1.294/2025 corrige parcialmente essa desigualdade, promovendo uma distribuição de

renda mais justa e eficiente. Além disso, contribui na mitigação da concentração de renda, já que permite ao Estado recolher impostos de forma mais equitativa e compatível com a capacidade contributiva de cada cidadão, princípio constitucional previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal (Brasil, 1988). Dessa forma, a medida traz benefícios significativos para as camadas de menor renda, aliviando a carga tributária e reforçando o caráter de progressividade dos tributos.

1.3 LIMITES DA MEDIDA PROVISÓRIA E A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA AMPLA

Apesar da MP nº 1.294/2025 representar um avanço na promoção da justiça fiscal e no combate às desigualdades sociais, ela ainda apresenta limitações estruturais que merecem atenção crítica. Conforme discutido de Ravallion (2001) os avanços sociais se encontram em ações com viés "pró-pobre", conceito definido em "aquele que proporciona melhorias significativas nos indicadores de pobreza, como o aumento da renda per capita, o acesso a serviços básicos e a criação de oportunidades de emprego para os segmentos mais desfavorecidos da sociedade". Esse conceito se aplica a MP, na medida em que busca assegurar que os frutos do crescimento econômico sejam direcionados prioritariamente aos indivíduos em situação de vulnerabilidade social.

De fato, a MP 1.294/25 amplia a faixa de isenção do IRFP para quem recebe até dois salários mínimos, alcançando aproximadamente 15,8 milhões de contribuintes e promovendo certo alívio tributário para os que se encontram na base da pirâmide socioeconômica (Brasil, 2024). Contudo, há pontos que permanecem inobservados pela medida, os quais limitam sua efetividade enquanto instrumento de política pública mais ampla. A principal crítica apresentada por parlamentares reside no fato de que a medida desconsidera a classe média baixa — especialmente trabalhadores que ganham entre R$ 3.751,00 e R$ 4.664,00, faixa de renda que permanece sujeita à alíquota

de 22,5% do IRPF. Ou seja, enquanto a proposta oferece um alívio tributário aos mais pobres, ela acaba por negligenciar aqueles que se encontram em uma zona intermediária, não considerados pobres pelo critério oficial, mas tampouco pertencentes à elite econômica.

Outro ponto relevante foi trazido pelo senador Carlos Viana (Podemos-MG), que observou o impacto negativo da medida sobre trabalhadores com ensino médio e superior, cuja média salarial gira em torno de R$ 3.500,00. Essa faixa da população, apesar de possuir certo grau de escolarização e qualificação, não tem sido contemplada com políticas tributárias proporcionais às suas contribuições e necessidades. O senador propôs uma emenda que visa estender a isenção até o valor de três salários mínimos (R$ 4.236,00), ampliando o espectro de beneficiários. No entanto, a proposta foi rejeitada, pois haveria um impacto fiscal elevado, estimado em R$ 59 bilhões, o que comprometeria o equilíbrio das contas públicas (Brasil, 2024).

Os argumentos usados pelos senadores não são necessariamente feitos para desqualificar o objetivo principal da medida, mas, para criticar a limitação do plano ao focar na redução das desigualdades para uma parcela determinada, a dos que possuem menor poder de renda. É exatamente o que foi esclarecido pelo relator, o senador Randolfe Rodrigues (sem partido-AP), que rejeitou todas as 17 emendas propostas, que, em sua maioria, propunham a atualização das faixas de renda superiores e das deduções com despesas educacionais e de saúde, congeladas desde 2015, com justificativa de que o foco da medida era estritamente a valorização do salário mínimo e a desoneração da base da pirâmide, salientando que os demais pontos seriam debatidos em propostas legislativas futuras (Brasil, 2024). Com isso entende-se que a medida adotada é coerente com os limites orçamentários e com a plano imediato da proposta, mas também evidencia a necessidade de uma reforma tributária mais ampla, que não apenas alivie a carga dos mais pobres, mas também reequilibre as obrigações fiscais da classe média e reavalie os benefícios concedidos às camadas mais altas da renda.

2. METODOLOGIA

Este estudo adota uma abordagem mista, qualiquantitativa, com o objetivo de analisar os impactos da Medida Provisória nº 1.294/2025 sobre a tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e sua relação com a redução das desigualdades sociais no Brasil.

A pesquisa qualitativa se desenvolve por meio da análise documental da legislação vigente, especialmente da MP 1.294/2025, bem como de estudos técnicos, pareceres legislativos, doutrina jurídica e econômica, e dados institucionais disponibilizados por órgãos como a Receita Federal, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Essa etapa visa compreender os fundamentos legais, sociais e econômicos da medida e situá-la no contexto mais amplo da política tributária nacional.

A etapa quantitativa envolve a análise de dados estatísticos e a simulação dos efeitos redistributivos da nova tabela do IRPF. São utilizadas estimativas com base em microdados do IBGE e dados da Receita Federal, a fim de calcular o impacto da medida sobre diferentes faixas de renda. Também são aplicados indicadores como o Índice de Gini e a carga tributária efetiva por decil de renda, para avaliar os efeitos potenciais da atualização da tabela na progressividade do sistema tributário e na redução da concentração de renda.

A metodologia adotada permite, portanto, uma análise crítica e fundamentada da efetividade da Medida Provisória como instrumento de justiça fiscal e combate à desigualdade, bem como a identificação de seus limites e implicações para futuras reformas estruturais no sistema tributário brasileiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar a Medida Provisória nº 1.294/2025 à luz da justiça fiscal, considerando sua proposta de atualização da tabela do Imposto de Renda da Pessoa

Física (IRPF) como instrumento de combate à pobreza e de redução das desigualdades sociais no Brasil. Diante da constatação de que o sistema tributário brasileiro possui características regressivas, especialmente no que se refere à tributação direta da renda, a iniciativa legislativa em questão representa um avanço pontual, mas relevante, na direção de maior equidade.

Verificou-se que o IRPF, quando adequadamente estruturado com base na progressividade, pode ser uma ferramenta eficaz na redistribuição de renda, uma vez que impõe maior ônus fiscal sobre os contribuintes com maior capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que alivia a carga sobre os segmentos mais vulneráveis. A ampliação da faixa de isenção, como propõe a MP 1.294/2025, tende a beneficiar diretamente a população de baixa renda, permitindo que uma parcela significativa de contribuintes fique isenta ou pague menos imposto, o que pode, ainda que de forma limitada, reduzir a desigualdade medida por indicadores como o Índice de Gini.

No entanto, os dados analisados indicam que tais medidas, por si sós, são insuficientes para promover mudanças estruturais na distribuição de renda. A progressividade do IRPF continua limitada pela pequena variação entre as alíquotas e pelas faixas de renda pouco ajustadas à realidade socioeconômica do país. Soma-se a isso a elevada carga tributária indireta, que recai sobre o consumo e penaliza proporcionalmente mais os mais pobres.

Conclui-se, portanto, que a Medida Provisória nº 1.294/2025 é um passo necessário, porém ainda inicial, no caminho da justiça tributária. Para que o sistema fiscal cumpra plenamente seu papel social, é imprescindível uma reforma tributária mais ampla, que envolva a reestruturação dos tributos diretos e indiretos, a revisão das isenções fiscais injustificadas e o fortalecimento de mecanismos de transferência de renda. Apenas por meio de um modelo tributário mais progressivo, transparente e eficiente será possível enfrentar, de maneira efetiva, a histórica concentração de renda e as profundas desigualdades sociais que marcam o Brasil.

REFERÊNCIAS

BRASIL (Estado). Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto, 22 dez. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm#:~:text=LEI%20Nº%207.713%2C%20DE%2022%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988. Acesso em: 29 abr. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2024?]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 maio 2025. Art. 145.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 maio 2025.

BRASIL. Senado Federal. Isenção de Imposto de Renda para dois salários mínimos vai ao Plenário. Portal de Notícias do Senado Federal, 09 abr. 2024. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/04/09/isencao-de-imposto-de-renda-para-dois-salarios-minimos-vai-ao-plenario. Acesso em: 15 maio 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. A defasagem da tabela do Imposto de Renda. Portal da Câmara dos Deputados, 18 out. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/a-defasagem-da-tabela-do-imposto-de-renda/index.html. Acesso em: 15 maio 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Medida provisória isenta de Imposto de Renda quem ganha até dois salários mínimos. Portal da Câmara dos Deputados, 07 fev. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/1150124-medida-provisoria-isenta-de-imposto-de-renda-quem-ganha-ate-dois-salarios-minimos/. Acesso em: 15 maio 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos).3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FECOMERCIO-SP. Um Brasil gigante, rico e desigual. São Paulo: FecomercioSP, 18 jul. 2024. Disponível em: https://www.fecomercio.com.br/noticia/um-brasil-gigante-rico-e-desigual. Acesso em: 8 maio 2025.

GODOY, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

GOVERNO FEDERAL. Programa Acredita. Brasília: Ministério do Empreendedorismo, da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/memp/pt-br/programa-acredita. Acesso em: 15 maio 2025.

IPEA. Sérgio Wulff Gobetti. Milionários têm taxa tributária menor, mesmo considerando impostos sobre lucros de empresas: progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. 2024. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/15406-milionarios-tem-taxa-tributaria-menor-mesmo-considerando-impostos-sobre-lucros-de-empresas. Acesso em: 01 maio 2025.

MOTA, Lucas. Gigante e desigual. Problemas Brasileiros, São Paulo: FecomercioSP, 25 jun. 2024. Disponível em: https://revistapb.com.br/geral/gigante-e-desigual/. Acesso em: 8 maio 2025.

MPV 1294/2025 - Congresso Nacional. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/168095>. Acesso em: 28 abr. 2025.

OXFAM BRASIL. Entenda as causas da desigualdade social e como afeta a população. 6 jul. 2021. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/blog/entenda-as-causas-da-desigualdade-social-e-como-afeta-a-populacao/. Acesso em: 8 maio 2025.

PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência. 19. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.7. ISBN 9786553624801. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553624801/. Acesso em: 16 mai. 2025.

RAVALLION, Martin. Growth, inequality and poverty: looking beyond averages. World Development, v. 29, n. 11, p. 1803–1815, 2001. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X01000729. Acesso em: 15 maio 2025.

ROCHA, Sonia. O declínio sustentado da desigualdade de renda no Brasil (1997–2009). EconomiA, Brasília, v. 13, n. 3, p. 629–645, set./dez. 2012. Disponível em: https://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n3ap629_645.pdf. Acesso em: 8 maio 2025.

SENADO FEDERAL. Progressividade/Regressividade. Manual de Comunicação, Brasília, DF, 2023. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade. Acesso em: 8 maio 2025.

TANEJA, Anjela; KAMANDE, Anthony; GUHARAY GOMEZ, Chandreyi; ABED, Dana; LAWSON, Max; MUKHIA, Neelanjana. Takers Not Makers: The unjust poverty and unearned wealth of colonialism. Oxfam International, 2025. Disponível em: https://www.oxfam.org/en/research/takers-not-makers-unjust-poverty-and-unearned-wealth-colonialism. Acesso em: 15 maio 2025.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é? – Índice de Gini. Desafios do Desenvolvimento, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

(Ipea), ano 1, n. 4, 1 nov. 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?id=2048%3Acatid%3D28&option=com_content. Acesso em: 8 maio 2025.

A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO UM INSTRUMENTO DE EXCLUSÃO SOCIAL: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE BENS ESSENCIAIS NO BRASIL

Eugênia Luz Alves Siqueira[5]
Emanuella Marques Gomes Nogueira[6]
Rafael Soares Duarte de Moura[7]

RESUMO

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por suas raízes históricas de complexidade e de acentuada regressividade, proveniente da expressiva incidência de tributos sobre o consumo e da reduzida tributação sobre a renda e o patrimônio. Esse modelo, acaba por penalizar de forma desproporcional os contribuintes de menor renda, contrariando os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Nesse contexto, o princípio da seletividade na tributação do consumo deveria funcionar como instrumento de justiça fiscal, no entanto, revela-se ineficaz para mitigar os efeitos da desigualdade, seja por sua aplicação limitada, ou pela ausência de critérios objetivos sobre a essencialidade dos bens. A recente Reforma Tributária, demonstra avanços no que tange à simplificação do sistema e à tentativa de maior progressividade, mas ainda se mostra insuficiente no objetivo de alcançar a justiça fiscal e reduzir as desigualdades sociais, ao não enfrentar a necessidade de tributar os contribuintes realmente capazes por meio da renda.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva, Seletividade, Regressivo, Justiça Social, Reforma Tributária.

INTRODUÇÃO

5 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes – MG. eugeniasiqueira04@gmail.com;

6 Mestre em Desenvolvimento Social/PPGDSUnimontes, Graduada em Direito pela Unimontes – MG. emanuellamarquesgomes@gmail.com

7 Pós-Doutor em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Goiás. Doutor em Direito pela Universidade de Brasília - UnB, rafael.moura@unimontes.br ;

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, e constitui um dos principais pilares do sistema tributário nacional. Ele determina que os tributos devem incidir de acordo com a aptidão econômica de cada contribuinte, de modo que aqueles com maior renda e patrimônio contribuam de acordo com ela. Trata-se do ideal de justiça fiscal e equidade social, buscando assegurar que o ônus tributário seja distribuído de forma justa e compatível com a realidade social do país.

Entretanto, na prática, esses princípios, em especial o da capacidade contributiva, são constantemente relativizados e inobservados. Trata-se de uma ocorrência que perpassa o campo técnico da tributação nacional, sendo, em verdade, consequência, gerador e fator de perpetuação de desigualdades sociais.

O sistema tributário brasileiro está ancorado na tributação indireta sobre o consumo, e acaba por impor uma carga maior sobre os cidadãos de baixa renda, que comprometem parte significativa de seus rendimentos com bens e serviços essenciais. Enquanto isso, tributos que incidem sobre a renda e o patrimônio representam uma parcela ínfima da arrecadação total, em contrariedade à tributação em países desenvolvidos e com maior redistribuição de renda. Esse aspecto acaba por beneficiar, em grande medida, as camadas mais favorecidas da população. A consequência é um sistema regressivo, que, ao invés de promover a justiça fiscal, acaba por aprofundar e estruturar as desigualdades sociais.

Com o objetivo de dirimir o problema da tributação dos bens e serviços consumidos em maior escala, o critério da seletividade foi incorporado à Constituição como um instrumento de mitigação dos efeitos da regressividade. Em teoria, seria responsável por aliviar o peso tributário sobre os mais pobres, preservando o acesso ao mínimo existencial. No entanto, a seletividade, da forma que é aplicada no ordenamento brasileiro, carece de critérios objetivos e de regulamentação eficaz, revelando-se insuficiente para corrigir as históricas disfunções estruturais do fisco brasileiro, criando novas formas de exclusão social e penalização da pobreza.

Importante destacar que apesar da previsão constitucional do princípio da seletividade como um mecanismo de justiça fiscal observa-se que essa temática ainda é pouco discutida quando se trata da análise crítica acerca da sua aplicabilidade e consequências desta no cenário brasileiro, especialmente, no que compete aos impactos psicossocial do consumo na população de baixa renda. Observa-se que de modo geral a literatura jurídica trata esse princípio como um instrumento meramente técnico, no entanto pouco se discute sobre como essa concepção restrita pode perpetuar desigualdades históricas e reforçar padrões de exclusão social e marginalização.

Diante disso, o presente trabalho propõe, então, uma análise crítica da eficácia do princípio da seletividade, bem como do conceito de essencialidade, como mecanismos de alcance da justiça fiscal diante da prevalência da tributação sobre o consumo no Brasil. Trata-se de uma pesquisa de caráter teórico e qualitativo, com uma abordagem crítica fundamentada em um estudo bibliográfico e documental. Na qual o estudo utiliza como fontes principais a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº194/2022 e a Emenda Constitucional nº132/2023 bem como relatórios e dados estatísticos publicizados por instituições como IBGE, o IPE, o Banco Mundial e demais órgãos oficiais. A partir desse procedimento metodológico o presente estudo se estrutura nas seguintes exposições: uma análise acerca do descumprimento do princípio da capacidade contributiva; em seguida, avalia-se a efetividade da seletividade na proteção das camadas mais vulneráveis; e, por fim, discute-se, à luz da Reforma Tributária, em que medida as mudanças propostas são capazes de enfrentar as desigualdades tributárias e contribuir para a construção de um sistema mais justo e progressivo.

1. TRIBUTAÇÃO SOBREO CONSUMO E REGRESSIVIDADE: A INVERSÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA BRASILEIRO

O atual cenário tributário brasileiro é fruto de anos de uma construção política e econômica em que a principal fonte de receita pública é a tributação (Felício, 2018). De acordo com Balthazar (2015) o surgimento do tributo se confunde com a própria história da humanidade. Em rápida análise da evolução da tributação brasileira, percebe-se que desde o período pré-colonial houve a expressa incidência do ônus fiscal em terras tupiniquins.

Com o passar do tempo, o que se viu foi a ocorrência de impostos ligados à exportação e importação de produtos entre colônia e metrópole. Apenas no período Joanino pensou-se na tributação em caráter global. No entanto, a partir da segunda fase do período imperial é que ocorreram os fatos que marcaram e influenciaram a formação do atual sistema.

A partir desse marco temporal e histórico efetiva-se a descentralização tributária e discriminação dos tributos, em um processo mais eficiente para fiscalização das receitas e despesas dos entes. A Constituição de 1988 e as Emendas Constitucionais posteriores formam o Sistema Tributário na forma como é conhecido hoje, com a priorização do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a partir do século XX, sob influência do pensamento Keynesiano, o tributo deixa de ser compreendido como mero castigo e passa a ser a fonte do bem estar geral. Dessa forma, as finanças custeadas pela arrecadação tributária são encaradas como forma de distribuição de renda, com caráter coativo e devendo respeitar os princípios de capacidade contributiva e máxima conveniência estatal (Baleeira, 2015).

Com vista a essa finalidade, cabe aos Estados optar, a partir de estudos e análise da renda, necessidade e possibilidade da população contribuinte, por pelo menos uma das fontes sob as quais incidirão os tributos, quais sejam, renda, patrimônio, trabalho e consumo.

A chamada tributação direta incide sobre a renda e o patrimônio, assim, haverá uma alíquota determinada em lei para arrecadação sobre o valor do bem ou do montante financeiro obtido de forma proporcional.

A tributação indireta, por sua vez, tem como fato gerador a cobrança tributária realizada a partir de uma transação econômica. Frente a isso, a incidência do tributo está embutida no preço final passado ao consumidor por meio de compra e venda de bens ou serviços.

O que se vê, portanto, é que essa cadeia produtiva acaba por resultar numa passagem do ônus do fornecedor ao consumidor sem qualquer observância dos fatores de capacidade econômica ou da renda do indivíduo.

Tal feito, apesar de completamente legal e amplamente utilizado pelo sistema nacional, vai de encontro direto ao princípio da capacidade contributiva, previsto no §1 do artigo 145 da Constituição Federal:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> ...
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Os princípios constitucionais que versam a respeito das matérias tributárias buscam, acima de tudo, proteger o cidadão contra possíveis abusos do Estado, ente dotado de poder coercitivo. Para Ruy Barbosa Nogueira (1999), o princípio da capacidade contributiva é um conceito

econômico e de justiça social, sendo um verdadeiro pressuposto da lei tributária.

A capacidade de pagar imposto pode ser conceituada, de acordo com o economista italiano Benvenuto Griziotti (1958), como a soma da riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas. Assim, em tese, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva.

Trata-se de um dos meios de garantir a isonomia de fato, baseado na máxima "tratar os desiguais na medida da sua desigualdade". Para isso, busca um tratamento igualitário entre os contribuintes que demonstrem a mesma capacidade para suportar o ônus tributário, em prol da justiça social e fiscal e diminuição das desigualdades.

No entanto, a aplicação deste princípio é comumente mitigada em razão da técnica adotada para a arrecadação de certos tributos. Os tributos advindos da chamada tributação indireta repassam o ônus ao consumidor sem qualquer observância da capacidade tributária deste.

É justamente o que se observa no Sistema Tributário Brasileiro, em que a tributação sobre o consumo representa a parcela mais significativa da arrecadação, uma tendência comum entre os países subdesenvolvidos e em contrapartida às "desenvolvidas" tributações de renda.

Continuamente, essa forma da distribuição tributária brasileira ocasiona a chamada regressividade, uma vez que não se dá de forma homogênea e incorre em maior oneração aos mais pobres.

Por regressividade pode-se compreender a relação em que a carga tributária é maior para aqueles que auferem menor renda. Assim, a proporção dos impostos sobre a renda ou riqueza aumenta à medida que a renda diminui. De forma direcionada, a regressividade sobre o consumo possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais (Buzatto e Cavalcante, 2022).

Como consequência, o peso tributário incide de forma mais significativa sobre os contribuintes de baixa renda, o que acaba por reduzir seu poder de compra, afeta seus direitos fundamentais de

acesso ao mínimo existencial para uma vida digna e desrespeita a capacidade contributiva.

O que se pode concluir, portanto, é que a tributação do consumo nos moldes do sistema brasileiro acaba por inverter o princípio da capacidade contributiva, gerando maior prejuízo às pessoas de baixa renda, diminuindo seu poder de consumo e aumentando a desigualdade entre as classes sociais. O que nos leva a inferir que embora se presuma que ricos e pobres consomem determinados produtos ou bens em mesma proporção, os gastos são, para os pobres, relativamente à sua renda, bem mais altos que os gastos efetuados pelos de maior poder econômico e afetam de forma mais aprofundada seu poder de compra.

Os principais tributos que compõem a atual tributação do consumo de bens e serviços no Brasil são o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

2. TRIBUTAÇÃO DE BENS ESSENCIAIS E DESIGUALDADE: O PESO DESPROPORCIONAL SOBRE AS CLASSES DE BAIXA RENDA

Conforme explorado no tópico anterior, a regressividade onera des(porporcionalmente) os mais pobres, o que reflete diretamente a ausência de observância da capacidade tributária. O que para tanto, faz- se necessário analisar o peso e a des(proporcionalidade) de tal prática para uma população já marginalizada. Em primeira análise cumpre ressaltar que toda pessoa que vive em sociedade quer fazer parte dela, baseada na chamada "conformidade social" (Jablonski, 2010). Os parâmetros para ser visto como um ser social altera-se com o passar dos anos, mas na era contemporânea, numa sociedade capitalista e em especial, em desenvolvimento, o consumo não só é

uma prática reiterada, mas encorajada como forma de pertencimento e visibilidade.

De acordo com Gade (1998), a motivação do consumo compõe as chamadas "necessidades de fundo social ou psicológico" de afeto, status e estima. Nesse sentido, como primeira reflexão deve-se pensar na tributação do consumo sob uma ótica de exclusão social da população pobre sob um viés psicológico e de pertencimento.

No entanto, e como foco deste artigo, o elemento da tributação sobre o consumo no Brasil, especialmente sobre bens essenciais, expõe a desigualdade latente e o claro desrespeito aos direitos fundamentais por parte do Estado que, amparado pelo aspecto da legalidade, perpetua padrões de regressão tributária e social.

No entanto, os princípios constitucionais de isonomia e capacidade contributiva preceituam que deve haver a observância de certas garantias fundamentais, acima de qualquer atuação fiscal. Dessa forma, para a concepção desse mínimo existencial, deve-se considerar que a renda tributável não tem início com a mera obtenção dos meios, de forma que deve ser protegida a parcela da renda destinada a suprir as necessidades básicas, uma vez que o Estado não pode privar o indivíduo de sua própria renda.

Na tentativa de mitigar a problemática da tributação regressiva e garantir esse acesso ao mínimo existencial, o art.153, §3° da Constituição Federal institui o princípio da essencialidade. Em suma, trata-se da determinação de que a carga tributária incidente sobre um produto ou serviço observará a importância social deste. Dessa forma, quanto maior a necessidade/essencialidade menor será a carga tributária. Tal princípio busca garantir que a população pobre consiga consumir os bens necessários sem ser excessivamente onerada por isso.

No entanto, apesar do ideal social e de busca pela justiça fiscal, passa a se conceber uma presunção de existência de riqueza (e de pobreza) de forma distorcida. Surge, então, a ambivalência: a parcela mais favorecida da população, e consequentemente com maior capacidade contributiva, também adquire produtos, mercadorias ou

serviços de primeira necessidade, com a mesma tributação reduzida ou anulada, ao mesmo tempo em que a parcela menos privilegiada adquire produtos ou serviços considerados supérfluos, arcando com a mesma carga tributária.

Tem-se, portanto, duas problemáticas: a primeira é que a população capaz de contribuir em maior escala não o fará com base na sua renda, em claro desrespeito, novamente, ao princípio da capacidade contributiva e a parcela menos favorecida permanecerá sendo onerada excessivamente ao consumir os bens considerados não essenciais.

Dessa colocação há óbices a serem considerados: Em que medida um bem pode ou não ser considerado essencial? Existe um critério realmente eficaz para avaliar a essencialidade de um bem ou serviço? Cumpre ressaltar que a Constituição Federal prega, de maneira geral e para além dos citados, o direito de todos à educação, saúde, alimentação de qualidade, moradia e lazer. Sob esse ditame, pode-se asseverar que todo o consumo feito em prol da garantia de tais direitos é essencial? Nesse sentido, o princípio da essencialidade, da forma como é aplicado, cumpre de maneira efetiva sua função?

Continuamente, a conceituação e determinação dessa suposta seletividade acaba por perpetuar ideias elitistas na sociedade de consumo. Tira-se o direito ou onera excessivamente o consumidor de baixa renda que pretenda ou necessite de adquirir, a exemplo, um celular ou um bem considerado não essencial. Ora, o mínimo existencial deve visar a dignidade da pessoa humana, que também pode ser auferida por sua capacidade de compra ou, como entendido por Gade, por sua estima como parte pertencente à sociedade.

Nessa mesma toada infere-se o fato de que o diploma legal que determina a aplicação do princípio da seletividade não dispõe, de forma taxativa, quais seriam os bens, produtos, mercadorias ou serviços considerados essenciais para fins de diminuição da alíquota. Para além da lacuna apontada acima, tal situação preocupa em razão da possível morosidade ou inexistência de uma legislação que determine quais produtos ou serviços serão contemplados pelo princípio.

Importante analisarmos, nesse cenário, a transação tributária sob a ótica da segurança jurídica destacando a importância da construção de um cenário que resulte em confiança e estabilidade nas relações entre o contribuinte e o fisco. Ao passo que quando discutimos a seletividade tributária quando aplicada de forma inconsistente pode mitigar a confiança entre os contribuintes e o sistema fiscal. Nessa perspectiva destaca-se Gama (2021, p.26):

> Assim, tendo-se a discricionariedade como necessária para que se possa falar em transação tributária, afigura-se prudente que a atuação concreta do fisco deva ser balizada por limites bem definidos e introduzidos no ordenamento pela mesma lei que veicula a possibilidade de transação. Estes limites se fazem necessários tanto para prestigiar o princípio da legalidade, quanto da segurança jurídica, sobre o qual voltamos a dedicar nossa análise. Como já assinalado no tópico anterior, uma das acepções do princípio da segurança jurídica diz respeito à previsibilidade das medidas e comportamentos da Administração. No âmbito tributário, a previsibilidade tem importância capital para os contribuintes, representando a possibilidade de orientação e planejamento de atividades e atos patrimoniais (TORRES, 2019). Heleno Torres (2019) destaca esta importância para os contribuintes, como certeza de orientação para que possam planejar suas atividades e atos patrimoniais.

Dessa forma, observa-se com base no ferido autor que quando nos referimos a segurança jurídica, enquanto previsibilidade das consequências jurídicas, não se diz respeito apenas da aplicação da norma mas, também, quanto a certeza quanto a forma com que esses mecanismos serão efetivamente implementados.

Cabe frisar que apenas em 2022, a partir da LC 194/2022, houve mudança no tratamento tributário referente às operações com combustíveis, gás natural, serviços de comunicação e transporte e

energia elétrica. Por determinação constitucional, o princípio da seletividade incide, também, sobre o ICMS. No entanto, anteriormente à nova legislação, as alíquotas para as operações com energia elétrica chegavam a 30% a depender do Estado, apesar da essencialidade do serviço.

Apesar da mesma alíquota incidir sobre todos os contribuintes, o impacto na renda e a oneração não se dá da mesma forma. A título de exemplo, destaca-se o Estudo sobre a Cadeia de Alimentos, feito pelo economista Walter Belik (2020), em parceria com o Instituto de Manejo e Certificação Florestal e Agrícola (Imaflora), concluiu que entre os que obtêm maior renda, o valor desembolsado na compra de alimentos representa apenas 5% dos rendimentos, enquanto as classes mais pobres destinam mais de um quarto (26%) do que ganham para comprá-los.

O que se pode concluir, portanto, é que o princípio da seletividade não resolve o cerne do problema. Primeiramente por que não é cabível esperar que a parcela baixa renda da população consuma única e exclusivamente os bens considerados essenciais (conceito falho e com lacunas, como visto). Segundo e principalmente, por que a incidência de tal princípio não resolve a problemática da oneração sobre a renda das famílias.

Assim, por mais que não exista alíquota ou que ela seja reduzida sobre um determinado bem, o consumo deste ainda será mais oneroso a quem possui menos renda, mantendo o caráter regressivo da tributação brasileira. O que se vê, portanto, é a desproporcionalidade entre o ônus suportado pelas classes sociais, com a perpetuação das desigualdades e da exclusão social.

Nesse mesmo sentido, Alexandre e Arruda (2024) afirmam que o instituto da seletividade tributária não apresenta eficiência na mitigação da regressividade tributária sobre o consumo de bens e serviços, nem atende ao princípio da justiça tributária.

3. REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA SOCIAL: SUPERAÇÃO DA ESTRUTURA FISCAL EXCLUDENTE E A BUSCA POR JUSTIÇA FISCAL

Conforme restou demonstrado, o Brasil possui uma carga tributária de muita força regressiva que acaba por onerar mais as pessoas com menos capacidade contributiva. Isso se dá, em sua maior parte, pela aplicação de tributos sobre mercadorias e serviços como matriz da arrecadação nacional.

O Sistema Tributário Brasileiro já nasceu complexo e repleto de defasagens, sempre tema de discussões e propostas de mudança legislativas em prol de uma simplificação, melhor aplicação e aumento da eficácia da justiça fiscal. No que tange a problemática da tributação sobre o consumo como modo de exclusão social e fator ampliador das desigualdades sociais, houve propostas de alterações legislativas para que se observasse a finalidade de cumprir, de fato, com o princípio da capacidade contributiva e alcançar a justiça social.

Frente a isso, foi aprovada a EC 132/2023, da chamada Reforma Tributária que, dentre as diversas mudanças, objetiva diminuir o número de impostos incidentes sobre consumo aplicados no atual sistema, unindo-os em um conglomerado. Dessa forma, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) substituirão o ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins.

Esses impostos terão a mesma base de cálculo e a mesma sistemática, de forma que sua principal diferença está na gestão e destinação da arrecadação. O IBS será de competência dos estados e municípios, e as alíquotas poderão ser definidas por estes, individualmente, desde que respeitadas as regras gerais. O CBS por sua vez terá uma alíquota única definida pela União, cuja arrecadação será federal.

Para Sabbag (2024), este IVA dual (formado pelo CBA e pelo IBS), terá como vantagem a não cumulatividade durante a cadeia produtiva. Tal mudança ocorrerá de forma gradual, com momento de transição, havendo inclusive concomitantemente todos os tributos, antigos e

novos, até que os contribuintes, empresas e administração pública se adequem ao novo modelo.

Assim, entende-se que a Reforma Tributária implantará diversos mecanismos para superar a estrutura fiscal excludente, buscando maior progressividade tributária. Para além da unificação dos tributos sobre o consumo, que tem como finalidade reduzir distorções e favorecer uma transparência fiscal, assim como o fim da cumulatividade dos impostos e da guerra fiscal, propõe-se a aplicação de outras medidas, como o sistema de cashback como instrumento de compensação tributária que permitirá o retorno integral ou parcial de impostos aplicados sobre alimentos, botijão de gás e serviços de água e esgoto para as famílias consideradas de baixa renda.

Para Alexandre e Arruda (2024), a princípio, não será fator determinante a importância da natureza do bem ou serviço, mas as condições arrecadatórias do adquirente.

Como restou comprovado, a seletividade, por si só, não é eficiente para erradicar a regressividade tributária. Ainda na tentativa de dirimir a questão, a Emenda constituiu um "novo" tributo, de competência federal e arrecadação compartilhada com os demais entes, o Imposto Seletivo (IS), também conhecido como "imposto do pecado".

A seletividade aqui ocorrerá de maneira diversa: ao invés de reduzir ou destituir as alíquotas de determinados bens ou serviços considerados essenciais, haverá maior incidência sobre produtos considerados nocivos à saúde, como cigarros, álcool e bebidas açucaradas. Essa medida visa, acima de tudo, a função extrafiscal dos impostos e a implantação de novos hábitos no imaginário popular.

No entanto, permanecem as problemáticas vistas no atual princípio da seletividade, baseado na essencialidade: quem poderá determinar qual produto é maléfico? Quais serão os padrões utilizados para determinação? Não suficientemente, constata-se que produtos primariamente considerados nocivos à saúde, como industrializados, são mais consumidos pela população pobre em razão do baixo custo.

Dessa forma, cabe analisar se tal seletividade, sem uma real resolução da questão tributária, irá dirimir a problemática da

regressividade e implantar novos hábitos na população ou se tornará apenas mais um meio de exclusão social e aumento da desigualdade.

A partir da reflexão, o que se concebe é que a solução para a problemática da exclusão social se encontra, de fato, na observância do princípio da capacidade contributiva. Não basta, como se analisou, que determinados produtos possuam uma alíquota reduzida ou zerada se a população de baixa renda possui outras necessidades de consumo que não são englobadas por tal ideia.

Nesse sentido, Oliveira e Biassoto (2015) entendem que o sistema tributário regressivo não é prejudicial apenas para a justiça fiscal, mas também para a atividade econômica e para o crescimento da justiça social.

Segundo Fagnani e Rossi (2018, p.147)

> Nos países desenvolvidos, a desigualdade da renda declina com os efeitos combinados do sistema tributário progressivo e do Estado de Bem-estar Social. A capacidade e a forma de arrecadar e de gastar determina a distribuição da renda, tanto em termos diretos, na determinação da renda disponível, quando em termos indiretos, na oferta de bens e serviços gratuitos à população.

Assim, a superação das desigualdades sociais e econômicas no Brasil passa, necessariamente, pela mudança da base de incidência dos tributos, com a adoção de um modelo que privilegie a tributação direta sobre a renda e o patrimônio, em detrimento da excessiva carga sobre o consumo.

A exemplo dos países desenvolvidos, é na taxação das grandes rendas, do capital e da riqueza acumulada que se encontra o verdadeiro potencial de redistribuição, não apenas de renda, mas também do peso desproporcional da tributação que atinge as as classes menos favorecidas.

Dessa forma, a reforma tributária representa um importante passo para simplificação e progressividade do sistema, mas ainda não é suficiente para cumprir o ideal de justiça social.

Persistem grandes omissões, como a ausência de medidas efetivas para tributar lucros e dividendos, heranças vultosas e grandes fortunas, mecanismos que, nos países menos desiguais, são pilares fundamentais de justiça fiscal.

Sem enfrentar tais distorções estruturais e políticas, o sistema seguirá penalizando os mais pobres e preservando privilégios das elites econômicas. Portanto, ainda carece de um sistema tributário que que romperá com os interesses de uma minoria e instituirá um modelo fiscal realmente comprometido com a equidade social e o desenvolvimento sustentável do país.

4. SELETIVIDADE ÀS AVESSAS: O IMPOSTO SELETIVO E A PENALIZAÇÃO DAS CAMADAS POPULARES

A Reforma Tributária possui a importante função de adequar o sistema tributário nacional a um modelo mais eficiente e justo, mas também age como uma materialização da aplicação dos ideais sociais vigentes à época, com a finalidade construir hábitos e impor comportamentos sob seus contribuintes.

E nesse cenário da Reforma Tributária surge a criação do imposto seletivo, previsto na Emenda Constitucional n.132/2023 representando um mecanismo extrafiscal que tem como intuito desestimular o consumo de determinados bens que representam perigos tanto para a saúde quanto para o meio ambiente. Tal proposta, inspirada em modelos internacionais que buscam a partir da tributação orientar o comportamento do consumidor apesar de sua justificativa demonstrar-se coerente à primeira vista, ela esconde um paradoxo que não pode ser ignorado: o impacto dessa tributação na população de baixa renda. Ao passo que, ao instituir um novo imposto seletivo, baseado agora na taxação de forma invertida, qual seja, taxar em maior valor

produtos considerados prejudiciais, objetiva um caráter moralizante da tributação, diminuindo o consumo de determinados produtos.

> Art. 393. [...] § 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH listados no Anexo XVIII, referentes a: I - veículos; II - embarcações e aeronaves; III - produtos fumígenos; IV - bebidas alcoólicas; V - bebidas açucaradas; e VI - bens minerais extraídos (Brasil, 2024).

O que se vê é a instauração do caráter extrafiscal dos tributos. Ao penalizar esses consumos, observa-se que o imposto seletivo corre o risco de aprofundar o cenário de desigualdade social e econômica já existente no Brasil. Desta feita, propõe-se a reflexão no que compete a ausência de critérios objetivos e transparentes para a definição do que se caracteriza um produto nocivo ou prejudicial. Tais questionamentos, não devem ser apenas teóricos, mas sim levar em conta a discricionariedade e subjetividade no modo com que os impostos são aplicados (Henrique, 2024). Ao passo que tal aplicação pode resultar em insegurança jurídica, distorções regionais e arbitrariedades no sistema tributário.

Ademais, destaca-se o viés elitista embutido na concepção do imposto seletivo que não pode ser ignorado nessa toada. Pois, enquanto as camadas mais altas da sociedade tem a faculdade de migrar para outros itens e produtos mais saudáveis ou com menor incidência de tributos como por exemplo: produtos veganos, orgânicos ou bebidas artesanais as camadas mais pobres ficam restritos em suas escolhas (Alexandre, 2024). O que nos leva a inferir que tal tributação condiciona o surgimento de uma espécie de "pedágio moral"ante ao consumo dos mais pobres o que reforça estigmas sociais e de marginalização social. A título de exemplo podemos destacar o recente estudo realizado pelo IPEA no ano de 2024 demonstra que nas famílias mais pobres o gasto

com a alimentação chega a 36% da renda ao passo que já as famílias mais ricas esse percentual chega a 8%. O que demonstra o impacto que o aumento dos preços em produtos alimentares como macarrão instantâneo, óleo, feijão, enlatados, dentre outros impactam na economia das famílias de baixa renda. O mesmo ocorre com as bebidas açucaradas como refrigerantes-item que apesar de baixa qualidade nutricional é amplamente utilizado pelas famílias mais pobres devido o custo reduzido quando comparado a sucos naturais ou outras opções saudáveis.

Dessa forma, observa-se que o imposto seletivo pode agravar a insegurança alimentar fazendo surgir barreiras adicionais ao acesso a bens básicos. Superar esse cenário de exclusão social exige um modelo tributário que perpassa a percepção de riqueza e patrimônio ao invés de penalizar escolhas de consumo determinadas pela desigualdade e precariedade. O modo como o imposto seletivo foi concebido carece ser melhor estruturado ao passo que não resolve o problema da regressividade. Contrariamente, pode vir a aprofundá-lo que marginaliza e penaliza os mais pobres.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada ao longo do trabalho permitiu constatar que o princípio da capacidade contributiva, embora expressamente previsto na Constituição Federal é imprescindível para os ideais de justiça e diminuição da exclusão social, é sistematicamente desrespeitado no modelo tributário brasileiro. A predominância da tributação indireta, centrada no consumo de bens e serviços, impõe um ônus fiscal desproporcional às camadas mais pobres da população, contribuindo para a manutenção e aprofundamento das desigualdades sociais.

Nesse contexto, verificou-se que o princípio da seletividade, pensado como um mecanismo mitigador da regressividade, apresenta eficácia limitada e perpetuante de certos pré-conceitos. A ideia de essencialidade de bens, assim como a ausência de critérios objetivos

e a aplicação desigual do princípio inviabilizam sua função de assegurar justiça fiscal e proteção ao mínimo existencial. Ademais, a seletividade, tal como implementada, acaba por reproduzir padrões elitistas de consumo, restringindo o acesso das classes populares a bens considerados supérfluos, mas que possuem inegável relevância no sentimento de pertencimento e dignidade dentro do contexto social.

A Reforma Tributária aprovada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, apesar de possuir um relevante papel na tentativa de tornar o sistema brasileiro progressivo, não enfrenta de forma efetiva a real questão da desigualdade tributária brasileira, qual seja, o acumulo de riquezas e a tributação ínfima e ineficaz da renda.

No entanto, propõe mecanismos importantes e, se bem aplicados, uma forma eficaz de redistribuição (ou compensação) da renda como o mecanismo do cashback e o fim da cumulatividade dos tributos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiana**. Reforma tributária: a nova tributação do consumo no Brasil.** São Paulo: JUSPODIVM, 2024.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. BELIK, Walter. **Estudo sobre a cadeia de alimentos.** Instituto Ibirapitanga, 2020.

BRAGAGLIA, Ana Paula. **Pertencimento e exclusão através do consumo e da publicidade // Belonging and exclusion through consumption and advertising**. Contemporanea, v. 16, n. 1, p. 311–332, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidente da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mai. 2025.

BRASIL**. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 jun. 2022.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **Reforma tributária e regressividade: a tributação sobre o consumo e a busca**

por justiça fiscal. Revista Direito Tributário Atual, n. 52, p. 162–188, 2022.

DA COSTA, Thiago Batista. **O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual.** Res Severa Verum Gaudium, v. 4, n. 2, 2019.

FELICIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. **Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal.** Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 156–181, 2018. Disponível em: https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975. Acesso em: 16 mai. 2025.

GADE, Christiane. **Psicologia do consumidor**. São Paulo: E.P.U., 1998.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciência de la Hacienda.** 2ªed., Madrid: Instituto Editorial Reuz, 1958.

HENRIQUE, Marcelo Rabelo et al. **Uma análise histórica sobre a complexidade do sistema tributário nacional.** Razão Contábil e Finanças, v. 14, n. 2, 2024.

JABLONSKI, Bernardo; ASSMAR, Eveline Maria Leal; RODRIGUES, Aroldo. **Psicologia social.** 28. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

KRIEGER, Aline Frimm. **Regressividade tributária brasileira: como viabilizar a redução da desigualdade gerada pelos impostos sobre o consumo?.** Revista Eletrônica da PGE-RJ, v. 1, n. 2, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Tratados internacionais em matéria tributária.** São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JR. **Reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação.** São Paulo: Plataforma Política Social

(Revista Política Social e Desenvolvimento, 25), 2015. Disponível em: https://revistapoliticasocialedesenvolvimento.com.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS NO BRASIL: ANÁLISE CRÍTICA DA PROPOSTA DE REFORMA

Janir Adir Moreira[8]

Resumo

Este artigo analisa a evolução da tributação de dividendos no Brasil, desde a integração da tributação de pessoa jurídica e pessoa física em 1996, a sistemática atual e as propostas de reforma, com foco no Projeto de Lei 1087/2025 (substitutivo). São explorados os pontos positivos do regime atual, segundo os argumentos de seus defensores, e os inconvenientes da proposta, segundo nossa visão, com especial atenção à perspectiva do Professor Everardo Maciel. O objetivo é contestar a proposta de reforma, argumentando que ela pode aumentar a carga tributária e prejudicar as atividades produtivas, além de discutir a necessidade de um mecanismo de integração total como o Método Carter.

Palavras-chave: Capitalização de empresas. Imposto de Renda. Integração PJ/PF. Imposto de Renda Mínimo. Método Carter. PL 1087/2025. Redutor. Tributação de dividendos.

1. INTRODUÇÃO

A tributação de lucros e dividendos no Brasil tem sido um tema de constante debate e revisões legislativas, refletindo diferentes filosofias econômicas e fiscais ao longo das décadas. A partir de 1996, o país adotou um modelo de isenção de dividendos na pessoa física, visando incentivar a capitalização das empresas e simplificar o sistema tributário. Contudo, nos últimos anos, propostas de reforma têm ressurgido, com o argumento de promover maior justiça fiscal e aumentar a arrecadação. O Projeto de Lei 1087/2025 (substitutivo), em

8 Advogado tributarista, Co-Presidente da ABRADT – Associação Brasileira de Direito Tributário, Conselheiro Seccional da OAB/MG **E-mail:** janir@janirmoreira.com.br

particular, reacende a discussão sobre a reintrodução da tributação de dividendos, concomitantemente a um reajuste da tabela de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Este artigo busca analisar criticamente essa proposta, explorando seu contexto histórico, a sistemática atual, os argumentos a favor e contra, e a visão de especialistas, como o Professor Everardo Maciel, que se posiciona contrariamente à reoneração dos dividendos. Além disso, abordaremos a necessidade de um mecanismo de integração total, como o Método Carter, para evitar distorções, e as implicações do mecanismo do "redutor" proposto pelo PL 1087/2025, especialmente para empresas do lucro presumido, e ainda os malefícios da tributação das remessas de lucros ao exterior, além do tratamento especial aos lucros acumulados em 31/12/2025.

2. HISTÓRICO E A INTEGRAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO (PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA) DESDE 1996

Antes de 1996, o sistema tributário brasileiro sobre lucros e dividendos era caracterizado por uma dupla tributação, onde os lucros eram tributados na pessoa jurídica e, posteriormente, os dividendos distribuídos aos acionistas eram novamente tributados na pessoa física. Essa sistemática gerava complexidade e, muitas vezes, desincentivava a distribuição de lucros, além de levar a mecanismos de elisão fiscal. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, representou um marco significativo ao alterar essa lógica. A partir de janeiro de 1996, os lucros e dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas, independentemente do regime de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), tornaram-se isentos da incidência do Imposto de Renda na fonte e não integraram a base de cálculo do IRPF do beneficiário (Receita Federal do Brasil, 2013).

Essa mudança foi fundamentada na ideia de que o lucro já havia sido tributado na esfera da pessoa jurídica, e uma nova tributação na pessoa física configuraria *bis in idem*. A isenção visava, principalmente,

incentivar a capitalização das empresas, com o incentivo ao reinvestimento do lucro, impulsionando o crescimento econômico e a geração de empregos. A medida também buscou simplificar o sistema, eliminando a necessidade de controle e recolhimento do IR sobre os dividendos pelo próprio beneficiário. O Professor Everardo Maciel, que foi Secretário da Receita Federal na época da implementação dessa lei, é um dos principais defensores dessa sistemática, argumentando que ela é crucial para a saúde financeira das empresas e para a economia como um todo (CNN Brasil, 2022).

Comparativamente, países da OCDE adotam, em geral, três modelos: (i) dupla tributação clássica (tributo na PJ e na PF, sem compensações); (ii) integração parcial (com crédito do imposto pago pela PJ); e (iii) integração total (como no Canadá e na Austrália), que permite ao acionista deduzir integralmente o IR pago pela empresa. Segundo dados da OCDE (2023), a carga média combinada sobre lucros e dividendos é de aproximadamente 41%, enquanto no Brasil o modelo atual resulta em cerca de 34% na PJ e 0% na PF, situando-se abaixo da média internacional.

3. SISTEMÁTICA VIGENTE ATUALMENTE

Atualmente, o Brasil mantém o regime de isenção de lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas e jurídicas. Isso significa que, uma vez que a empresa paga o IRPJ e a CSLL sobre seus lucros, o valor remanescente que é distribuído aos sócios ou acionistas a título de dividendos não sofre nova tributação. Essa sistemática evita a bitributação econômica, em que o mesmo fato gerador (o lucro da empresa) seria tributado duas vezes: uma na pessoa jurídica e outra na pessoa física.

Estudos do IPEA (2003) e da FGV (2016) indicam que, após a isenção implementada em 1996, houve aumento significativo da taxa de retenção de lucros e redução da distribuição imediata, o que contribuiu para a capitalização das empresas brasileiras. Essa elevação

da autofinanciabilidade reduziu a dependência de crédito bancário, permitindo maior estabilidade financeira e resiliência em períodos de recessão.

Entendemos que o modelo atual estimula o investimento e a capitalização das empresas. Ao não tributar os dividendos, o sistema incentiva os acionistas a manterem seus recursos investidos nas empresas, favorecendo o reinvestimento de lucros e, consequentemente, o crescimento e a expansão dos negócios. Isso pode levar a um aumento da produtividade, da competitividade e da geração de empregos. Além disso, a isenção simplifica o cumprimento das obrigações fiscais para os beneficiários dos dividendos, que podem utilizá-los para justificar as variações patrimoniais, sem novos ônus fiscais.

No entanto, críticos do modelo atual apontam que a isenção de dividendos contribui para a concentração de renda e para a regressividade do sistema tributário brasileiro. Argumenta-se que, ao isentar os rendimentos de capital, o sistema favorece os mais ricos, que obtêm grande parte de sua renda por meio de lucros e dividendos, enquanto os trabalhadores, que recebem salários, são tributados progressivamente. Essa discussão é central para as propostas de reforma que buscam reintroduzir a tributação sobre dividendos.

4. PROPOSTA DE REFORMA: PL 1087/2025 (SUBSTITUTIVO)

O Projeto de Lei 1087/2025 (substitutivo) surge em um contexto de busca por maior justiça fiscal e necessidade de ajuste nas contas públicas. A proposta visa promover uma reforma na legislação do Imposto de Renda, com dois pilares principais: o aumento do limite de isenção do IRPF para a maioria dos contribuintes e a reintrodução da tributação sobre lucros e dividendos, especialmente para altas rendas.

4.1. AUMENTO DO LIMITE DE ISENÇÃO DO IRPF

Um dos pontos centrais do PL 1087/2025 é a proposta de elevar o limite de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física. O projeto prevê a isenção para rendimentos mensais de até R$ 5.000,00, com uma redução gradual do IRPF para rendimentos até R$ 7.350,00. Essa medida é defendida como forma de aliviar a carga sobre a população de menor e média renda, que tem sido penalizada pela defasagem da tabela do IRPF ao longo dos anos. A faixa atual de isenção (R$ 3.036) equivale a 2 salários mínimos de 2025 (R$ 1.518). Segundo a Agência Brasil (2024), o governo estima que nove em cada dez declarantes terão isenção total ou parcial, mostrando o caráter distributivo da medida. Historicamente, a tabela do IRPF encontra-se defasada: o limite de isenção em 1994 era R$ 524,99, que corrigido pelo IPCA até 08/2025 resultaria em valor muito superior ao atual. Isso reforça a assertiva de que a ampliação da isenção decorre de reposição inflacionária, não exigindo compensação via tributação de dividendos.

Um comparativo internacional mostra que, considerando o limite de isenção em relação ao PIB per capita, o Brasil (0,6%) situa-se acima de diversos países desenvolvidos (0,5% EUA, 0,4% Japão, 0,3% Alemanha), o que corrobora a adequação da atualização.

A correção da tabela é uma demanda antiga da sociedade e visa tornar o imposto mais progressivo, beneficiando uma parcela significativa de contribuintes.

4.2. TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS CORRESPONDENTES ÀS ALTAS RENDAS E O REDUTOR

Para compensar a perda de arrecadação decorrente do aumento da faixa de isenção do IRPF, o PL propõe a reintrodução da tributação sobre lucros e dividendos, destacando-se: (i) instituição de uma tributação mínima para pessoas físicas com rendimentos superiores

a R$ 600 mil anuais, cuja alíquota progride até 10%, com apuração por ocasião da declaração de ajuste anual, (ii) retenção na fonte mensalmente à alíquota de 10%, incidente sobre dividendos pagos no Brasil acima de R$ 50 mil por mês, como antecipação do imposto mínimo e (iii) tributação dos dividendos remetidos ao exterior, também à alíquota de 10%.

A justificativa sustentada pelo Governo Federal para essa medida é que a isenção atual beneficia desproporcionalmente os detentores de grandes fortunas, que recebem vultosos valores em dividendos sem qualquer tributação na pessoa física. A tributação de dividendos, nesse cenário, seria uma forma de tornar o sistema tributário mais equitativo, fazendo com que os mais ricos contribuam de forma mais justa para o financiamento do Estado.

O projeto também estabelece um teto para a carga tributária efetiva global, denominado imposto de renda mínimo, mediante um redutor para evitar que a carga combinada (IRPJ + CSLL + IRPF sobre dividendos) ultrapasse 34%, 40% ou 45%, sendo o primeiro limite para os contribuintes em geral, o segundo para certas instituições financeiras e o último para os Bancos. (Câmara dos Deputados, 2025a).

A ideia é que o redutor seja aplicado quando a soma das alíquotas efetivas da pessoa jurídica e da pessoa física ultrapassar esse limite, evitando a sobretaxação de dividendos quando a PJ já suportou carga tributária elevada. Em tese, somente pagará o IRPFM quem estiver sendo subtributado, reduzindo distorções e ajudando a previsibilidade.

4.2.1. COMO SERÁ APURADO O IMPOSTO DE RENDA MÍNIMO (IRPFM)

Na declaração de ajuste anual do Imposto de Renda – PF, o contribuinte se sujeitará à incidência do imposto a uma alíquota adicional progressiva de zero até 10% sobre o valor recebido anualmente acima de R$ 600 mil até R$ 1,2 milhão, a depender da faixa de renda, com fixação da alíquota máxima para valores superiores à

última faixa. Para o cálculo, serão considerados todos os rendimentos recebidos no ano, incluindo valores tributáveis, exclusivos ou definitivos, bem como rendimentos isentos ou sujeitos à alíquota zero, além do resultado da atividade rural. Destaca-se que os valores recebidos a título de lucros e dividendos, iguais ou superiores a R$ 1,2 milhão, pagos à pessoa física pela pessoa jurídica, estarão sujeitos ao imposto à alíquota de 10% retido na fonte.

Contudo, não são todos os rendimentos que sofrerão esta incidência adicional, dadas as hipóteses de isenções previstas no PL 1087/2025, como: ganhos de capital de operações em bolsa, rendimentos acumulados tributados exclusivamente na fonte quando não houver ajuste anual, valores recebidos por doação ou herança, rendimentos de poupança, aplicações em determinados títulos como LCI, LCA, CRI, CRA, LIG, debêntures de infraestrutura, rendimentos distribuídos por fundos imobiliários ou Fiagros com mais de 100 cotistas e cotas negociadas em bolsa, indenizações por acidente ou dano (excetuados lucros cessantes) e outros rendimentos isentos definidos em lei.

4.2.2. COMO FUNCIONARÁ O REDUTOR

O cálculo do redutor envolve a comparação da carga tributária efetiva total (IRPJ + CSLL na PJ + IRPF na PF) com os limites estabelecidos (34%, 40% ou 45%). Se a carga total exceder o limite, o IRPF devido pelo sócio será reduzido até que a carga total atinja o teto. O objetivo é garantir que a tributação global não ultrapasse um patamar considerado razoável, buscando uma integração parcial entre a tributação da pessoa jurídica e da pessoa física. Contudo, a complexidade de calcular as alíquotas efetivas (PJ e PF) com base em lucro contábil e nas simulações "com/sem dividendos" aumentam o custo de conformidade e dependem de regulamentação clara, ainda inexistente.

4.2.3. TRIBUTAÇÃO DE REMESSAS AO EXTERIOR

O PL 1087/2025 prevê a tributação de 10% sobre os lucros ou dividendos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior para pessoas físicas ou jurídicas não domiciliadas no Brasil, eliminando a atual isenção (FBT EDUCAÇÃO, 2025). Segundo seus idealizadores, essa medida visa corrigir uma lacuna histórica na tributação brasileira, propiciando um alinhamento do tratamento tributário com o de outros países, além de propiciar o aumento nominal da arrecadação. Por outro lado, é inegável que a tributação de dividendos ao exterior poderá desestimular investimentos estrangeiros no Brasil.

4.3. LUCROS ACUMULADOS ATÉ 31/12/2025

Para evitar a tributação retroativa e preservar os "estoques" de lucros e dividendos, o substitutivo do PL 1087/2025 prevê que os lucros e dividendos relativos a resultados apurados até 31 de dezembro de 2025 não ficarão sujeitos à nova incidência do IRRF, nem ao IRPFM. Para a consolidação de tal isenção, é necessário que a deliberação de distribuição ocorra até 31 de dezembro de 2025 e o pagamento seja feito conforme decidido na referida deliberação. (VBD ADVOGADOS, 2025). Essa regra busca dar segurança jurídica aos investidores e empresas em relação aos lucros já gerados sob a sistemática anterior.

5. PONTOS POSITIVOS DO REGIME ATUAL

O regime atual de isenção de dividendos, em vigor desde 1996, apresenta importantes pontos positivos, especialmente no que tange ao incentivo à capitalização das empresas. A principal vantagem é a eliminação da bitributação econômica, que ocorre quando o lucro é tributado tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física. Ao tributar o lucro apenas na esfera da empresa, esse regime busca evitar

que o mesmo fato gerador seja onerado duas vezes, o que poderia desestimular a atividade empresarial e o investimento (CNN Brasil, 2022).

Essa sistemática favorece o reinvestimento de lucros. Quando os dividendos não são tributados na pessoa física, os acionistas têm um incentivo maior para manter o capital dentro da empresa, permitindo que ela utilize esses recursos para expansão, modernização, pesquisa e desenvolvimento ou para fortalecer seu capital de giro. Esse reinvestimento é fundamental para o crescimento sustentável das empresas, a geração de empregos e o aumento da competitividade no mercado nacional e internacional. A capitalização interna reduz a dependência de financiamentos externos, que muitas vezes vêm acompanhados de custos elevados e burocracia.

Além disso, a isenção de dividendos contribui para a simplificação do sistema tributário. A reintrodução da tributação geraria uma nova camada de complexidade, tanto para as empresas, que teriam que reter e recolher o imposto, quanto para os acionistas, que precisariam declarar esses rendimentos de forma específica, com maior complexidade de cálculos. A simplicidade atual reduz custos administrativos e burocráticos para todos os envolvidos.

É inegável que a sistemática atual evita a bitributação, incentiva o reinvestimento e simplifica o sistema (TORRES, 2019).

6. PONTOS POSITIVOS DA PROPOSTA SEGUNDO SEUS DEFENSORES

Apesar das críticas, os defensores do PL 1087/2025 apresentam argumentos para justificar a reintrodução da tributação de dividendos e o aumento da faixa de isenção do IRPF. O principal argumento é a busca por maior justiça fiscal e progressividade do sistema tributário (Poder360, 2023).

Sustentam que ao tributar os dividendos, a proposta visa corrigir uma suposta distorção do sistema atual, onde os rendimentos de capital, muitas vezes auferidos por indivíduos de alta renda, são isentos,

enquanto os rendimentos do trabalho são tributados. A tributação de dividendos seria uma forma de fazer com que os mais ricos contribuam de maneira mais proporcional à sua capacidade contributiva, reduzindo a desigualdade social e a concentração de renda. Argumenta-se que a isenção atual beneficia desproporcionalmente os detentores de grandes fortunas, que obtêm grande parte de sua renda por meio de lucros e dividendos, sem qualquer tributação na pessoa física.

Outro ponto positivo, segundo os defensores, é o potencial aumento da arrecadação. Os recursos adicionais gerados pela tributação de dividendos seriam utilizados para financiar a ampliação da isenção na base do IRPF, beneficiando milhões de contribuintes de menor e média renda. Essa realocação de recursos é vista como uma medida de equidade social, onde a arrecadação dos mais ricos é utilizada para aliviar a carga tributária dos mais pobres. Estima-se que a tributação de dividendos poderia gerar bilhões de reais em arrecadação anual, contribuindo para o equilíbrio fiscal do país (OCDE, 2023).

Além disso, a proposta é vista como um alinhamento com práticas internacionais. Muitos países desenvolvidos tributam os dividendos na pessoa física, mesmo que o lucro já tenha sido tributado na pessoa jurídica. A reintrodução da tributação no Brasil, portanto, aproximaria o sistema tributário brasileiro de padrões internacionais, o que poderia ser interpretado como um sinal de modernização e responsabilidade fiscal.

Os defensores da proposta também destacam que o limitador (redutor) evita a sobretaxação de dividendos quando a PJ já suportou carga alta, reduzindo distorções e ajudando a previsibilidade. Além disso, a tributação mínima para altas rendas, que inclui dividendos, ajuda a financiar a ampliação da isenção na base, sem atingir a maioria dos contribuintes, aumentando a progressividade e promovendo a justiça distributiva (Poder360, 2023).

7. INCONVENIENTES DA PROPOSTA E A VISÃO DE EVERARDO MACIEL

- **Distorções na aplicação do limitador especialmente para as empresas do lucro presumido**
- A proposta, apesar das justificativas de seus idealizadores e defensores, no sentido do intuito de corrigir distorções regressivas do sistema atual, no qual o trabalho é mais tributado do que o capital, ao nosso sentir evidencia seríssimos problemas em sua estrutura. O primeiro deles, e mais evidente, é a ausência de qualquer revisão da carga fiscal da pessoa jurídica, já sacrificada por alíquotas escorchantes. Basta a constatação de que, enquanto países da OCDE que tributam dividendos mantêm alíquotas médias de 23% de Imposto de Renda sobre o lucro empresarial e tributam os dividendos moderadamente, o Brasil mantém uma alíquota nominal de 34% (IRPJ + CSLL) para as empresas em geral, podendo chegar a 45% para as empresas do sistema financeiro e ainda pretende impor à pessoa física uma carga adicional de até 10%, considerando também as falhas do mecanismo redutor previsto no substitutivo.
- É inegável que a aplicação do redutor acabará por penalizar substancialmente os sócios das empresas tributadas pela sistemática de lucro presumido. Isso ocorrerá porque, ao fazer a comparação da carga tributária do sócio com o valor pago pela pessoa jurídica (IRPJ + adicional + CSLL) nessa forma de tributação, este valor será sempre inferior aos 34% fixados no PL, implicando no aumento substancial do IRPF do sócio. Essa sistemática gera complexidade adicional e uma espécie de tributação presumida a maior, que depois é corrigida (ou não) pelo limitador. Significa um aumento injustificado da carga tributária global, já agravada pelo aumento na tributação do consumo aprovada no âmbito da reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025). A forma de

aplicação do redutor eliminará completamente a vantagem competitiva assegurada pela legislação às empresas tributadas pelo lucro presumido, cuja base de incidência do Imposto de Renda e CSLL é definida pela aplicação de percentuais sobre o faturamento, variáveis conforme a atividade exercida, como, por exemplo: 8% para o comércio e indústria, 1,6% para o comércio de combustíveis, 8% para os aluguéis e vendas de imóveis, 32% para os serviços em geral. Sobre esta base é que há a aplicação da alíquota de 34% (IRPJ + CSLL), contudo, se a empresa apurar lucro líquido superior ao presumido, poderá distribuí-lo aos sócios com isenção. Se aprovada a proposta, a aplicação do limitador poderá acarretar diferença de imposto a recolher superior à verificada na sistemática do lucro real.

Outros inconvenientes da proposta incluem:

- **Complexidade e compliance:** O cálculo de alíquotas efetivas (PJ e PF) com base em lucro contábil e simulações "com/sem dividendos" aumenta o custo de conformidade. A depender da apuração contábil da PJ, a alíquota efetiva pode oscilar, trazendo incerteza para o investidor sobre a carga final dos dividendos. Além disso, dependerá de regulamentação clara, ainda inexistente.
- **Volatilidade mensal:** A retenção de 10% sobre o total quando ultrapassar R$ 50 mil/mês pode gerar efeitos de caixa e "quebra-parcelas" (timing), com ajustes e restituições anuais.
- **Setor financeiro:** Tetos mais altos (40% e 45%) limitam a efetividade do redutor nessas atividades, o que pode gerar distorções.
- **Quebra da integração pura:** Mesmo que a PJ já tenha suportado 34%, ainda pode haver incidência na PF, obrigando o contribuinte a buscar o redutor, o que descaracteriza uma integração pura.

- **Insegurança jurídica e possíveis distorções:** Em empresas tributadas pelo lucro presumido, a aplicação do limitador é incerta e pode resultar em tributação mais gravosa do que a atual. Há risco de planejamento tributário defensivo, como postergação de dividendos, fragmentação de pagamentos abaixo de R$ 50 mil/mês, ou reorganizações societárias artificiais.
- **Aumento da carga tributária global:** Constatação inequívoca do agravamento da carga tributária.
- **Desestímulo ao investimento produtivo:** Injustificável desestímulo ao capital produtivo, especialmente ao ingresso de capitais estrangeiros no Brasil.
- **Incerteza legislativa:** O projeto ainda não foi aprovado e pode sofrer alterações no Plenário/Senado, gerando insegurança jurídica.

7.1. CRÍTICAS DE EVERARDO MACIEL

A proposta de reintrodução da tributação de dividendos enfrenta fortes críticas, especialmente por parte de especialistas como o Professor Everardo Maciel, que foi Secretário da Receita Federal em 1996 e um dos responsáveis pela isenção dos dividendos. O principal inconveniente apontado é o potencial aumento da carga tributária total sobre o lucro das empresas, o que poderia prejudicar as atividades produtivas e a capitalização empresarial (Folha de S.Paulo, 2022). Ele argumenta veementemente contra a reoneração, defendendo que a tributação de dividendos é uma "ideia completamente sem nexo" e que o projeto de reforma do IR é de "péssima qualidade" (Migalhas, 2022). Segundo Maciel, o lucro já é tributado na pessoa jurídica por meio do IRPJ e da CSLL, e a nova tributação na pessoa física configuraria uma bitributação econômica, gerando distorções e desincentivos ao investimento. Ele alerta para o risco de descapitalização das empresas, pois, ao ter seus dividendos tributados, os acionistas teriam menos

incentivo para reinvestir os lucros na própria companhia, preferindo, talvez, a distribuição para outros fins ou a busca por alternativas de investimento menos onerosas fiscalmente (Valor Econômico, 2022).

Maciel também destaca que a reintrodução da tributação de dividendos pode levar a um aumento da sonegação e da elisão fiscal, com empresas buscando mecanismos para evitar a nova incidência do imposto. Ele ressalta que a medida pode gerar "perturbação tributária e desigualdades", além de ser uma "injustiça fiscal" (Fecomércio-SP, 2022). A preocupação é que, ao invés de aumentar a arrecadação de forma sustentável, a medida crie um ambiente de insegurança jurídica e desestimule o empreendedorismo (CNN Brasil, 2022).

Ele aponta risco de descapitalização, aumento da elisão, insegurança jurídica e desestímulo ao investimento.

Além das críticas jurídicas, há impactos econômicos relevantes: a reoneração eleva o custo de capital próprio (WACC), reduzindo a atratividade do país, especialmente em setores intensivos em capital (Modigliani; Miller, 1963; OCDE, 2023).

8. O MÉTODO CARTER E A INTEGRAÇÃO TOTAL

Nossa opinião é que o retorno da tributação dos dividendos no Brasil, sem gerar outras distorções indesejadas, somente poderia ser realizada por meio da adoção de um mecanismo de integração total, garantindo aos sócios a dedução ou a restituição do imposto de renda recolhido pela empresa sobre o lucro, proporcionalmente aos dividendos recebidos (IBDT, 2023). A integração total elimina por completo a bitributação econômica, sendo considerada a forma mais eficaz de evitar a dupla oneração do lucro e promover um sistema tributário mais justo e eficiente.

O Método Carter, adotado em países da Commonwealth, garante ao sócio o crédito do imposto pago pela PJ, evitando a bitributação e permitindo tributação efetiva única (IBDT, 2023).

A reoneração sem integração total afronta o princípio da neutralidade e pode estimular a migração de holdings para jurisdições de baixa tributação, erodindo a base brasileira (Carvalho, 2023).

9. CONCLUSÃO

A discussão sobre a tributação de dividendos no Brasil é complexa e envolve múltiplos aspectos econômicos, sociais e jurídicos. A isenção, em vigor desde 1996, foi implementada com o objetivo de incentivar a capitalização das empresas e simplificar o sistema tributário, evitando a bitributação. Esse modelo, defendido por especialistas como Everardo Maciel, tem sido creditado por estimular o reinvestimento de lucros e o crescimento empresarial.

No entanto, o Projeto de Lei 1087/2025 (substitutivo) propõe a reintrodução da tributação de dividendos, juntamente com o aumento da faixa de isenção do IRPF. Embora a correção da tabela do IRPF seja uma medida socialmente desejável, a forma de compensação proposta, através da tributação de dividendos, gera sérias preocupações. A análise crítica sugere que essa medida pode acarretar em aumento da carga tributária total, desincentivo à capitalização das empresas, risco de desorganização empresarial e potencial aumento da elisão fiscal, prejudicando o ambiente de negócios e as atividades produtivas. A aplicação do redutor, em particular, pode penalizar empresas do lucro presumido e gerar complexidade e incerteza.

Finalmente, constata-se que a proposta representa um avanço no debate sobre a integração entre pessoa jurídica e pessoa física, mas ainda levanta importantes desafios técnicos e práticos diante das inegáveis distorções decorrentes de sua aprovação, inclusive em relação ao pacto federativo, com inegável afetação das finanças dos Estados e Municípios, em razão do comprometimento da arrecadação do IRRF incidente sobre a remuneração dos servidores públicos, cujas receitas lhes pertencem.

O equilíbrio entre justiça fiscal, segurança jurídica e competitividade econômica depende de constante diálogo entre academia, advocacia e administração tributária.

É fundamental que qualquer reforma tributária seja cuidadosamente avaliada, considerando seus impactos de longo prazo na economia e na sociedade. A busca por justiça fiscal não deve comprometer a capacidade de investimento e crescimento das empresas, que são motores essenciais para o desenvolvimento do país.

A proposta evidencia o crônico descompromisso com o equilíbrio fiscal e o populismo, ameaçando o capital produtivo ao onerar os dividendos para compensar a isenção do IRPF, podendo gerar mais inconvenientes do que soluções para o sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL, 2024. Governo estima que nove em cada dez declarantes terão isenção total ou parcial com mudanças no IR. Brasília: Empresa Brasil de Comunicação, 2024. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-05/governo-estima-que-9-cada-10-declarantes-terao-isencao-total-ou-parcial. Acesso em: 16 set. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 16 set. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2025a. Projeto de Lei nº 1087/2025. Brasília: Câmara dos Deputados, 2025. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2487436. Acesso em: 16 set. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2025b. Comentários ao Projeto de Lei nº 1087/2025. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/57a-legislatura/comissao-especial-sobre-a-alteracao-LEONARDOAGUIRRADEANDRADEApresentacaoCongressoNacionalPL1087.pdf. Acesso em: 16 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

CNN BRASIL. O que o ex-secretário que isentou os dividendos diz sobre a volta da taxação. São Paulo: CNN Brasil, 2022. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/o-que-o-ex-secretario-que-isentou-os-dividendos-diz-sobre-a-volta-da-taxacao/. Acesso em: 16 set. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Noeses, 2018.

FBT EDUCAÇÃO. Tributação de dividendos ao exterior no PL 1087/2025: implicações para empresas e investidores. São Paulo: FBT Educação, 2025. Disponível em: https://blog.fbtedu.com.br/tributacao-de-dividendos-ao-exterior-no-pl-1087-2025-implicacoes-para-empresas-e-investidores/. Acesso em: 16 set. 2025.

FECOMÉRCIO-SP. Mudanças no IRPF são populistas e não têm compromisso com o equilíbrio fiscal, afirma Everardo Maciel. São Paulo: Fecomércio-SP, 2022. Disponível em: https://www.fecomercio.com.br/noticia/mudancas-no-irpf-sao-populistas-e-nao-tem-compromisso-com-o-equilibrio-fiscal-afirma-everardo-maciel. Acesso em: 16 set. 2025.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. Estudo sobre retenção de lucros e capitalização empresarial. Rio de Janeiro: FGV, 2016.

FOLHA DE S. PAULO. Tributação de dividendos é má ideia. São Paulo: Folha de S. Paulo, 2022. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2022/05/tributacao-de-dividendos-e-ma-ideia.shtml. Acesso em: 16 set. 2025.

IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Reflexões sobre a tributação dos dividendos. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 54, p. 233–259, 2023. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2605/2412/8717. Acesso em: 16 set. 2025.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Relatório sobre investimento e lucros retidos no Brasil (1995–2002). Brasília: IPEA, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MIGALHAS. Everardo Maciel sobre reforma do IR: "projeto de péssima qualidade". São Paulo: Migalhas, 2022. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/348888/everardo-maciel-sobre-reforma-do-ir–projeto-de-pessima-qualidade. Acesso em: 16 set. 2025.

MODIGLIANI, Franco; MILLER, Merton. Corporate income taxes and the cost of capital: a correction. The American Economic Review, v. 53, n. 3, p. 433–443, 1963.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Corporate tax statistics 2023. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database.htm. Acesso em: 16 set. 2025.

PODER360, 2023. Disponível em: https://www.poder360.com.br/poder-economia/governo-nao-tera-compensacao-de-queda-no-ir-diz-everardo-maciel/. Acesso em: 16 set. 2025.

Receita Federal do Brasil. 1996: isenção dos lucros e dividendos. Brasília: RFB, 2013. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/sitios-antigos-da-receita-federal/oitenta-anos-do-imposto-de-renda-no-brasil-2013-1922-a-2002/1996-isencao-dos-lucros-e-dividendos. Acesso em: 16 set. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda empresarial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

VALOR ECONÔMICO. Taxar dividendo é ideia 'completamente sem nexo', diz Everardo Maciel. São Paulo: Valor Econômico, 2022. Disponível em: https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/08/22/

taxar-dividendo-e-uma-ideia-completamente-sem-nexo.ghtml. Acesso em: 16 set. 2025.

VBD ADVOGADOS. Alteração da legislação do imposto de renda (PL 1087/2025): lucros acumulados e dividendos. São Paulo: VBD, 2025. Disponível em: https://www.vbdlaw.com.br/publicacoes/alteracao-da-legislacao-do-imposto-de-renda-pl-1087-2025-lucros-acumulados-e-dividendos/. Acesso em: 16 set. 2025.

A TRIBUTAÇÃO NA ODONTOLOGIA: PRESENTE E FUTURO

Farley Soares Menezes[9]

Rafael Soares Duarte de Moura[10]

SUMÁRIO: Introdução; 1 Tributação da odontologia; 1.1 Tributação das sociedades odontológicas 1.1.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; 1.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL; 1.1.3 Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; 1.1.4 Contribuições Previdenciárias Sobre a Folha de Pagamento; 1.1.5 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; 1.1.5 Simples Nacional; 1.2 Tributação da Pessoa Física Aplicada à Odontologia; 1.2.1 Tributação do(a) odontólogo(a) autônomo(a); 1.2.2 Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF; 1.2.3 Contribuição Previdenciária ao INSS; 1.2.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; 1.2.5 Tributação do(a) odontólogo(a) associado(a); 1.2.6 Tributação do odontólogo empregado; 2 A reforma tributária de 2023 e o impacto na odontologia; 2.1 Contribuição sobre bens e serviços – CBS e Imposto Sobre Bens e serviços – IBS. Novos tributos que alcançaram

9 Professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, onde exerce a chefia do Departamento de Direito Público Substantivo, advogado, graduado em Direito pela Unimontes, mestre em Direito Constitucional e doutorando pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Diretor Presidente da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE. http://lattes.cnpq.br/0682860073039240, www.menezesadvogados.adv.br, farley@menezesadvogados.adv.br.

10 Pós-Doutor em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Goiás. Doutor em Direito pela Universidade de Brasília - UnB, Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, onde também se graduou. Bolsista FAPEMIG BIPDT. Membro do corpo permanente e Coordenador Adjunto do Programa de Pós-Graduação em Ciências Policiais e Tecnologias Inovadoras (PPGCPTI) da Unimontes em parceria com a APM-MG, membro colaborador do Programa de Pós-Graduação em História da Unimontes (PPGH-Unimontes). Foi Pró-Reitor Adjunto de Pesquisa (2019 a 2022) e é professor efetivo da Universidade Estadual de Montes Claros , foi Coordenador (2014/2019) e professor (2014/2022) do Curso de Direito da Faculdade Santo Agostinho - Grupo Afya. Membro da Comissão de Estágio e da Comissão Estudos Constitucionais, OAB Seccional MG. Avaliador do BASis (INEP/MEC). É presidente da Comissão de Direito e Inovação, Consultor Geral de Direito Educacional e Membro da Comissão de Direito Constitucional da OAB/MG, 11 Subseção - Montes Claros.

a odontologia; 2.2 *Split Payment*. Nova modalidade de arrecadação que promete reduzir a sonegação na odontologia; 2.2.1 *Split Payment* como modalidade de pagamento fracionado; Conclusão. Referências.

RESUMO: Este trabalho aborda a tributação no setor odontológico, com ênfase no sistema tributário vigente e nas mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. O objetivo principal foi responder à questão: "Qual a tributação atualmente incidente sobre os serviços odontológicos e qual será a tributação após a vigência do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS)?" A pesquisa adotou o método de abordagem indutivo, além da análise do ordenamento jurídico brasileiro, com suporte na doutrina constitucional e tributária. Também foram consultadas doutrinas e legislações estrangeiras. Os objetivos específicos incluíram: identificar as diferenças na tributação entre sociedades odontológicas e dentistas autônomos, associados e empregados; analisar a nova sistemática tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023; discutir o novo mecanismo de arrecadação proposto no Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, conhecido como Split Payment; e avaliar o impacto da reforma tributária sobre a carga tributária dos profissionais de odontologia. A conclusão aponta para um aumento significativo na tributação dos serviços odontológicos em decorrência da reforma tributária do consumo, aprovada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2023. Verificou-se, ainda, que a implementação do split payment, embora reduza a sonegação fiscal no setor, também diminuirá o capital de giro das entidades jurídicas.

Palavras-chave: Odontologia. Tributação. Reforma Tributária. *Split Payment*.

ABSTRACT: This study addresses the taxation in the dental sector, focusing on the current tax system and the changes introduced by Constitutional Amendment No. 132, dated December 20, 2023. The primary objective was to answer the question: "What is the current taxation on dental services, and what will be the taxation after the implementation of the Goods and Services Tax (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS)?" The research employed an inductive approach, alongside an analysis of Brazilian legal frameworks, supported by constitutional and tax law doctrines. Foreign doctrines and legislations were also consulted. The specific objectives included: identifying the differences in taxation between dental societies and self-employed, associated, and employed dentists; analyzing the new tax system introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023; discussing the new collection mechanism proposed in Complementary Bill No. 68/2024, known as Split Payment; and evaluating the impact of the tax reform on the tax burden of dental professionals. The study concludes that there will be a significant increase in the taxation of dental services due to the consumption tax reform approved by the National Congress in December 2023. It was also found that the implementation of split payment, while reducing tax evasion in the dental sector, will also decrease the working capital of legal entities.

Keywords: Dentistry. Taxation. Tax Reform. Split Payment.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é claramente um dos mais complexos no mundo. Interpretar as normas tributárias em vigor, assim como identificar os impostos aplicáveis às atividades profissionais exige análise crítica da legislação e avaliação do modelo utilizado para o exercício da atividade profissional.

Compreender a tributação dos serviços odontológicos tem sido um grande desafio para os profissionais que trabalham nessa área,

na medida em que diversos tributos federais, estaduais e municipais alcançam a odontologia e exigem o planejamento tributário que garanta redução da carga tributária e o necessário *compliance*[11] para afastar a aplicação de penalidades e com isso custos tributários desnecessários.

Cumpre destacar, em primeira lugar, que o serviço de odontologia deve, geralmente, ser prestado e organizado sob a forma de sociedade empresária[12] (Sociedade Odontológica ou Sociedade Limitada Unipessoal - SLU), atendendo a norma da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

Essa exigência tem como fundamento legal a Resolução RDC nº 50/2002, item 1.7 e 1.8, (Lei n° 9.249/95, artigo 15, § 1°, inciso III e artigo 3°; Solução de Divergência Cosit n° 3/2019).

O presente trabalho procurou identificar os tributos que alcançam a prestação de serviços pelos profissionais da odontologia. Para tanto, os serviços foram divididos em dois grupos. O primeiro destinado aos serviços odontológicos prestados por meio de pessoas jurídicas, sociedades empresárias, também conhecidas como sociedades odontológicas e as sociedades limitadas unipessoais – SLU, instituídas pela Lei n° 13.874/2019. O segundo voltado para os serviços prestados por profissionais liberais, dentistas associados e empregados.

Cumpre registrar que se encontra em curso no Brasil uma ampla reforma tributária sobre o consumo, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e que é objeto dos Projetos de Leis Complementares de números 68/2024 e 108/2024. Essa reforma extingue tributos que hoje incidem sobre os serviços odontológicos (Programa

11 Compliance: com origem no verbo em inglês to comply ("cumprir"), trata-se de um conjunto de disciplinas que têm a função de garantir o cumprimento de normas legais e regulamentadoras para atividades institucionais e de empresas, permitindo a detecção e o tratamento de quaisquer desvios ou inconformidades nesses ambientes e proporcionando maior segurança.

12 A Sociedade Empresária Limitada é caracterizada conforme descrito no Código Civil, especificamente nos Artigos 1.052 a 1.087 do Capítulo IV. Sua regulamentação é estabelecida pelas leis nº 12.441/2011 e nº 13.874/2019, bem como pela Declaração de Direitos de Liberdade Econômica.

de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN) e institui novas espécies tributárias que alcançarão as atividades dos profissionais da odontologia (Contribuição Sobre bens e Serviços - CBS[13] e Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS[14]).

O estudo foi elaborado para responder à seguinte pergunta: qual a tributação atualmente incidente sobre os serviços odontológicos e qual tributação incidirá após o início da vigência do Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS e da Contribuição Sobre Bens e Serviços – CBS?

Os objetivos específicos do trabalho foram:

a. identificar a diferença entre a tributação das sociedades odontológicas e Sociedades Limitadas Unipessoais – SLU e a tributação dos dentistas autônomos, associados e empregados;
b. identificar a nova sistemática de tributação da odontologia introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023;
c. fazer apontamentos sobre o novo mecanismo de arrecadação previsto no Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, o *Split Payment*.
d. avaliar se a reforma tributária aumentará a carga tributária dos profissionais que exercem a odontologia.

Adotou-se como metodologias de pesquisa o método de abordagem indutivo, o método de pesquisa e análise do ordenamento jurídico e doutrina constitucional e tributária brasileiros, mas também se procedeu à consulta à doutrina e legislação estrangeiras. O trabalho acaba por revelar um expressivo aumento da carga tributária e a provável ampliação da complexidade do novo sistema tributário,

13 Tributo criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e que será de competência da União Federal.

14 Tributo criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Este imposto será de competência compartilhada entre os Estados Membros e os Municípios da Federação.

cuja vigência terá início em 2026, com um período de transição que se estenderá até 2032, para somente se tornar definitivo em 2032. Novos tributos e os novos princípios tributários, introduzidos na Constituição Federal de 1988, se descortinam como desafios para os profissionais da odontologia.

1. A TRIBUTAÇÃO NA ODONTOLOGIA

A prestação de serviços odontológicos no Brasil pode ser realizada tanto por pessoas jurídicas, como clínicas odontológicas, quanto por pessoas físicas, caracterizadas por dentistas que atuam como profissionais liberais. Esses dois modelos de exercício profissional geram diferentes implicações tributárias, refletindo a complexidade do sistema tributário brasileiro, que impõe obrigações fiscais específicas conforme a estrutura jurídica do prestador de serviços.

Para as pessoas jurídicas, como clínicas e consultórios organizados sob a forma de empresa, a tributação segue um regime específico que pode variar de acordo com o porte da empresa, o faturamento anual e o regime de apuração escolhido. As clínicas odontológicas, por exemplo, podem optar por regimes como o Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional, cada um com suas peculiaridades e alíquotas diferenciadas. No Lucro Real, a tributação é calculada com base no lucro líquido ajustado da empresa, o que pode resultar em uma carga tributária mais elevada, dependendo dos resultados financeiros. Já o Lucro Presumido permite uma apuração simplificada, onde o lucro é presumido a partir de um percentual do faturamento, o que pode ser vantajoso para empresas com margens de lucro superiores às presumidas pela legislação. O Simples Nacional, por sua vez, oferece uma sistemática unificada de recolhimento de tributos, sendo geralmente mais vantajoso para micro e pequenas empresas, mas com limitações de receita bruta anual.

Em contrapartida, os profissionais liberais, ou seja, dentistas que atuam como autônomos, estão sujeitos a um regime de tributação

distinto. A renda auferida pelos profissionais liberais é tributada como pessoa física, sendo obrigados a recolher o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) de acordo com as alíquotas progressivas estabelecidas pela Receita Federal. Além disso, esses profissionais devem contribuir para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) como contribuintes individuais, o que impacta diretamente na sua carga tributária. É importante ressaltar que, dependendo do volume de rendimentos e da organização dos serviços, o regime de pessoa física pode se tornar menos vantajoso, incentivando alguns dentistas a optarem pela abertura de pessoa jurídica para otimizar sua tributação.

Nos itens seguintes, exploraremos em detalhe como a legislação brasileira define e regula esses dois modelos de tributação, destacando as principais diferenças, vantagens e desvantagens de cada regime, bem como as recentes mudanças legislativas que impactam diretamente o setor odontológico.

1.1 TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES ODONTOLÓGICAS

Atualmente, as sociedades de odontólogos, na qualidade de pessoas jurídicas, são responsáveis por contribuir com Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuições Previdenciárias e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme detalhado a seguir. Além disso, essas sociedades são também obrigadas a pagar taxas estaduais de combate a incêndios, bem como taxas municipais[15]. É importante frisar que as mesmas normas descritas neste capítulo devem ser aplicadas às Sociedades Unipessoais de odontologia (SLU).

15 Cada município goza de autonomia para instituir e arrecadar as taxas que incidem sobre as sociedades odontológicas. Por essa razão deve-se consultar a legislação específica do município onde a sociedade se encontra sediada.

Em grande medida as sociedades odontológicas são estruturadas na forma de clínicas odontológica. A clínica odontológica é um espaço dedicado a atender todas as necessidades de tratamento dentário, contando com especialistas de várias categorias. Ela se diferencia do consultório odontológico, que é mais limitado a consultas individuais, enquanto a clínica oferece um atendimento mais amplo e diversificado. As atividades realizadas em clínicas odontológicas incluem uma variedade de procedimentos, como profilaxia, visitas de rotina, diagnósticos, cirurgias, exames, além de outros procedimentos mais complexos ouemergenciais. Além disso, estas clínicas possuem um maior número de profissionais, permitindo um trabalho coletivo e colaborativo[16].

Em decorrência da estrutura, do número de profissionais que possuem, as clínicas odontológicas que devem ser constituídas na forma de sociedades, ou seja, pessoas jurídicas. E nessa condição a tributação que as alcança se diferencia da tributação que afeta o odontólogo autônomo.

As clínicas odontológicas devem recolher os tributos a seguir elencados.

1.1.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), previsto no inciso III do art. 153 da Constituição Federal de 1988, incide sobre o lucro líquido[17] obtido por empresas e pode ser calculado através de dois principais sistemas: o lucro real e o lucro presumido.

Resumidamente, a tributação via lucro real é baseada no lucro efetivamente ganho pela empresa, que é determinado pelo cálculo de receitas e dedução das despesas necessárias para o exercício das

16 A respeito desse tema ver: https://www.colgate.com.br/oral-health/dental-visits/what-a-dental-clinic-can-do- for-you. Acesso em 4 agos. 2024.

17 Ganho líquido obtido com a atividade empresária, depois de descontadas as despesas.

atividades definidas no contrato social. Além disso, é possível deduzir impostos e prejuízos acumulados.

A alíquota[18] aplicada é de 15%, a qual pode ser complementada com um adicional de 10% se o valor mensal exceder R$ 20.000,00 ou R$ 60.000,00 no trimestre. Este é um sistema de cálculo complexo que demanda do contribuinte um alto grau de organização contábil.

Levando em conta o amplo universo de clínicas odontológicas no país, observamos que poucas aderiram ao regime de lucro real. Isso ocorre principalmente por dois motivos: (i) as restrições à dedutibilidade que, economicamente, não correspondem à presunção legal, ou seja, o lucro obtido ultrapassa 32% da receita operacional; (ii) a complexidade intrínseca do sistema.

Por esse motivo, geralmente, as clínicas odontológicas optam pela apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro presumido. Isso se dá porque essa opção costuma resultar em economia tributária e exige menos rigor na escrituração contábil. Esse regime é uma alternativa para aqueles que têm uma receita bruta anual inferior a R$ 78 milhões, ou R$ 6,5 milhões mensais, conforme estabelecido pelo artigo 14 da Lei 9.718/1998.

De acordo com a estrutura do Lucro Presumido, a base de cálculo é determinada pela aplicação de um percentual legal sobre a receita bruta adquirida no período de apuração, que é realizado trimestralmente. Segundo a Lei nº 9.249/9520, artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, alínea 'a', as clínicas odontológicas possuem uma presunção percentual de 32% aplicada ao seu faturamento.

A alíquota do IRPJ é de 15%, sendo devido adicional de 10% (AIR) sobre valores que excederem R$20.000,00 (vinte mil reais) por mês de apuração ou 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre. A introdução de todo trabalho deve apresentar, em primeiro lugar, o tema tratado e sua delimitação, trazendo uma contextualização do assunto.

É relevante salientar que, apesar de a conformidade contábil com a legislação específica não ser necessária neste contexto, é

18 Percentual, fixado privativamente por lei, com que determinado tributo incide sobre a coisa tributada.

aconselhável para fins de distribuição de lucros. Tal recomendação decorre do fato de que, sem uma contabilidade formal e alinhada às normas contábeis, a distribuição é restrita ao percentual de presunção legal de 32%, aplicável à atividade, após a dedução dos impostos pagos. Entretanto, se a empresa mantém uma contabilidade detalhada, tem a possibilidade de distribuir o lucro contábil, que normalmente supera o lucro presumido.

1.1.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

A base de cálculo para a contribuição é idêntica à do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ou seja, baseia-se no lucro, seja este apurado através do sistema de lucro real ou presumido. A aplicação do percentual de presunção é a mesma - 32%.

De acordo com a Lei 7.689/1988, a alíquota aplicável é de 9%. É importante notar que, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), não há a necessidade de recolhimento adicional de alíquota.

1.1.3. CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Dependendo da escolha feita pela sociedade odontológica em relação à determinação do IRPJ (lucro real ou presumido), a forma de pagamento do PIS e COFINS pode variar.

Caso a entidade decida por utilizar o lucro presumido como método de contabilidade, será necessário efetuar o recolhimento do PIS e da COFINS em sua forma cumulativa. As alíquotas correspondentes são de 0,65% e 3% respectivamente, aplicadas sobre o total do faturamento bruto, o qual representa a receita intrínseca.

Se a empresa (sociedade odontológica) optar por pagar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real,

deverá calcular as respectivas contribuições de forma não-cumulativa. As alíquotas aplicáveis serão de 1,65% e 7,6%, respectivamente, incidentes sobre o faturamento total da sociedade.

Neste contexto, é autorizado o uso de créditos provenientes da compra de insumos indispensáveis para a atividade.

1.1.4 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

A Sociedade Odontológica é obrigada a recolher uma contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que equivale a uma alíquota de 20% sobre a folha de pagamento. Isso significa que qualquer quantia paga aos profissionais, sejam eles sócios (por meio de pró- labore), associados, autônomos ou empregados, deve ser levada em consideração. Vale ressaltar que a base de cálculo não se restringe apenas aos pagamentos realizados aos odontólogos, mas também abrange valores pagos aos colaboradores de outras áreas, como administração, finanças, gestão e afins.

Adicionalmente, é necessário recolher mais 2,5% sobre a mesma base de cálculo como contribuição previdenciária para terceiros, que inclui 1,5% para o Sesc e 1,0% para o Senac, entre outros. Também deve ser arrecadado 1% para o Seguro Acidente do Trabalho - SAT/ RAT, uma contribuição que se baseia no risco de acidentes de trabalho e inclui o Seguro contra Acidentes de Trabalho.

1.1.5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

As sociedades odontológicas são obrigadas a pagar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de acordo com as normas estipuladas pela legislação municipal. Este imposto, estabelecido no artigo 156 da Constituição Federal, é regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003. As alíquotas desse imposto podem variar

de 2% a 5%, sendo a taxa específica determinada por cada município e o recolhimento do tributo nessa hipótese é feito mensalmente.

O valor do ISSQN também pode devido anualmente, mediante um valor fixo cobrado em relação a cada profissional que integra a sociedade odontológica, seja como sócio, associado ou empregado.

É crucial destacar a recente exigência, presente na maioria dos municípios, para que as sociedades odontológicas emitam a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e). Essa obrigação faz parte das medidas do Projeto Nacional de Emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, um projeto desenvolvido em parceria com a Receita Federal do Brasil, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais e a Confederação Nacional dos Municípios.

Vale destacar, que a reforma tributária aprovada em dezembro de 2023 pelo Congresso Nacional (Emenda Constitucional nº 132/2023), prevê a extinção do ISSQN e a sua substituição pelo Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS.

De 2026 a 2032 os dois tributos, ISSQN e IBS, conviverão simultaneamente em uma fase de transição. Em 2033 o ISSQN será extinto e substituído em definitivo pelo IBS.

1.1.6 SIMPLES NACIONAL

Com a edição da Lei Complementar 147/2014, os serviços odontológicos passaram a integrar o rol de atividades que ensejam a opção de recolhimento de tributos pelo SIMPLES NACIONAL, um regime favorecido e simplificado de tributação, instituído pela Lei Complementar nº 123/200626 e alterado pela Lei Complementar 155/201627.

O Simples Nacional é um regime de tributação unificado concedido a microempresas e empresas de pequeno porte, contanto que permaneçam dentro do limite de faturamento estabelecido por lei e cumpram as regras previstas legalmente.

Os serviços odontológicos foram adicionados ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06, conforme o artigo 18, parágrafo § 5º-C, inciso III da Lei Complementar nº 147. As alíquotas estabelecidas nesta lei se aplicam à receita bruta da sociedade de odontológica. Além disso, as deduções legalmente permitidas, que estão na mesma tabela a seguir, devem ser incluídas no cálculo:

TABELA 1 – ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL PARA A ODONTOLOGIA

Receita Bruta em 12 meses (em R$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2003)

Se escolher o regime de tributação proposto pela legislação mencionada, é possível recolher o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISSQN de maneira unificada através do Simples Nacional.

É fundamental destacar que, após a opção pelo regime do SIMPLES NACIONAL, não é permitido o recolhimento do ISSQN fixo por profissional. A partir de então, o recolhimento se dá pela alíquota padrão, de acordo com a legislação de cada município. Ademais, se a receita bruta anual da empresa ultrapassar R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), esse imposto deixa de fazer parte da tributação unificada e deve ser arrecadado de forma separada, conforme estabelecido no artigo 13-A da Lei Complementar 123/06. A contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, o pró-labore e a terceiros também devem ser recolhidas de forma isolada, seguindo o artigo 13, VI, da LC 123/06.

As clínicas odontológicas que aderem ao Simples Nacional precisam cumprir os critérios de inclusão e exclusão do programa.

Isso inclui a observância dos limites de faturamento bruto anual, que atualmente é de R$ 4,6 milhões.

Embora possa parecer que a adesão ao regime de tributação unificado traga economia fiscal para clínicas odontológicas, frequentemente essa não é a opção mais vantajosa. Portanto, é crucial analisar variáveis como o faturamento bruto, o número de sócios e o volume da folha de pagamentos. Essa análise permitirá um exame personalizado para determinar o regime tributário mais adequado a ser adotado.

Inicialmente, recomenda-se às clínicas odontológicas com faturamento anual superior a R$ 1,8 milhão que avaliem individualmente a vantagem ou desvantagem de aderir, ou manter-se no Simples Nacional. Pode ser que a opção pelo regime de lucro presumido se revele mais benéfica.

1.2 TRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA APLICADA À ODONTOLOGIA

Além de atuar como profissional vinculado à uma sociedade odontológica (pessoa jurídica), o dentista pode exercer a profissão como profissional liberal. Mas afinal, o que é um profissional liberal? De acordo com Estatuto da Confederação Nacional das Profissões Liberais, o profissional liberal é "aquele legalmente habilitado a prestar serviços de natureza técnico- científica, de cunho profissional, com a liberdade de execução que lhe é assegurada pelos princípios normativos de sua profissão".

Para o odontólogo que atua como profissional liberal a tributação se diferencia substancialmente da tributação incidente sobre as sociedades odontológicas.

1.2.1 TRIBUTAÇÃO DO(A) ODONTÓLOGO(A) AUTÔNOMO(A)

O exercício da odontologia como profissional autônomo, ou seja, sem vínculo com sociedades odontológicas, empresas,

ou entidades públicas e privadas, caracteriza-se pela prestação de serviços diretamente ao paciente, sendo remunerado por honorários estabelecidos contratualmente. Nesse modelo de atuação, o(a) dentista autônomo(a) deve observar uma série de obrigações fiscais que incidem tanto no âmbito federal quanto no municipal.

Como pessoa física, o(a) odontólogo(a) autônomo(a) está sujeito(a) ao Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF), cuja base de cálculo é o rendimento mensal obtido com a prestação de serviços odontológicos. O IRPF é apurado em faixas de renda com alíquotas progressivas, que variam de 7,5% a 27,5%, dependendo do valor dos rendimentos. A obrigatoriedade de recolhimento mensal é feita por meio do carnê-leão, com posterior ajuste na declaração anual de imposto de renda.

Além do IRPF, o(a) dentista autônomo(a) deve recolher a Contribuição para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) como contribuinte individual. A alíquota padrão para esses profissionais é de 20% sobre a remuneração mensal, respeitando o teto previdenciário estabelecido pelo INSS. Essa contribuição é essencial para garantir ao profissional os benefícios da previdência social, como aposentadoria, auxílio-doença e licença-maternidade.

No âmbito municipal, o(a) odontólogo(a) autônomo(a) também está sujeito(a) ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conhecido como ISS. Este imposto incide sobre a prestação de serviços e sua alíquota varia de acordo com o município, situando-se geralmente entre 2% e 5% sobre o valor dos honorários recebidos. A responsabilidade pelo recolhimento do ISS cabe ao próprio profissional, exceto nos casos em que a legislação municipal determina que o tomador do serviço (cliente ou paciente) seja o responsável pelo recolhimento.

É importante destacar que, como profissional autônomo, o(a) dentista não está sujeito(a) à incidência das contribuições do PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Essas contribuições são aplicáveis apenas

a pessoas jurídicas, o que exime o(a) odontólogo(a) autônomo(a) dessas obrigações fiscais. Contudo, essa isenção também significa que o(a) profissional não pode usufruir de créditos fiscais vinculados a essas contribuições, o que pode ser uma desvantagem em termos de planejamento tributário, especialmente em comparação com a tributação de pessoas jurídicas.

A tributação do(a) odontólogo(a) autônomo(a) envolve principalmente o recolhimento do IRPF, INSS e ISS, cada qual com suas regras específicas de apuração e pagamento. A complexidade desse regime exige do(a) profissional um acompanhamento rigoroso das suas obrigações fiscais para evitar penalidades e garantir o cumprimento da legislação vigente.

1.2.2 IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Profissionais liberais que recebem honorários contratuais precisam fazer o recolhimento mensal do Imposto de Renda. A apuração deve ser feita pelo programa Carnê Leão, disponibilizado pela Receita Federal todos os anos. O prazo para essa apuração é até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento. Ao usar o livro caixa, o profissional deve registrar sua receita mensal e deduzir todas as despesas necessárias para realizar seu trabalho.

> As despesas dedutíveis são as seguintes:
> I- Remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, acrescida dos encargos trabalhistas e previdenciários;
> II - Emolumentos pagos a terceiros; e
> III - Despesas de custeio da atividade da odontologia.
> Não são permitidas deduções relativas a:
> IV - Quotas de depreciação das instalações, máquinas, equipamentos, móveis e arrendamento/leasing; e
> V - Despesas de locomoção e transporte.

Após considerar as deduções legalmente permitidas, o imposto devido deve ser calculado através da aplicação de alíquotas progressivas estabelecidas por lei. Veja o quadro abaixo, que mostra as alíquotas aplicáveis para o exercício fiscal de 2024:

TABELA 2 – ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA PARA 2024

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R$ 2.259,20	-	-
De R$ 2.259,21 até R$ 2.826,65	7,5%	R$ 169,44
De R$ 2.826,66 até R$ 3.751,05	15,0%	R$ 381,44
De R$ 3.751,06 até R$ 4.664,68	22,5%	R$ 662,77
Acima de R$ 4.664,68	27,5%	R$ 896,00

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2024)

A compilação do livro-caixa pode ser realizada através do sistema disponibilizado pela Receita Federal ou por qualquer outro sistema de escrituração fiscal de preferência do contribuinte. Contudo, em ambas as situações, é imprescindível o arquivamento de todos os documentos comprobatórios das receitas adquiridas e das despesas dedutíveis.

O contribuinte que é submetido à apuração do imposto pelo Carnê Leão deve também enviar a Declaração de Ajuste Anual até o último dia útil de abril, transferindo os dados de um programa para o outro. Essa apuração resultará em um valor de imposto a ser pago ou a ser restituído, dependendo do caso.

É importante enfatizar que o profissional autônomo precisa adotar um controle rigoroso sobre a recepção de honorários contratuais, além de gerenciar todos os valores que possam passar por sua conta bancária, mas que pertencem a terceiros (como reembolso de custas e outras despesas processuais que são de propriedade do cliente). É essencial manter e arquivar documentação comprovatória adequada, já que os valores não declarados podem ser tributados como omissão de receita.

Os pagamentos realizados ao profissional são oficializados pelo Recibo de Pagamento a Autônomo (RPA). Este documento deve ser gerado em duas cópias: uma destinada ao cliente dos serviços odontológicos e a outra, mantida pelo dentista autônomo. O recibo deve incluir informações específicas, conforme o modelo a seguir:

RECIBO DE PAGAMENTO AUTÔNOMO (RPA)

Modelo 1 - Recibo de Pagamento de Autônomo (RPA)

NOME DA SOCIEDADE: **CNPJ:**

Recebi da sociedade acima identificada, a importância de R$ _____, pela prestação de serviços. Será efetuada a retenção do INSS devido, bem como informado em GFIP.

INFORMAÇÕES PARA DEDUÇÃO DO IRPF:
Pensão Alimentícia R$:
Dependentes X R$:

CÁLCULO DO INSS:
Base de cálculo R$:
Alíquota R$:
valor a Recolher R$:

IDENTIFICAÇÃO:
Nome do odontólogo:
Inscrição INSS/PIS:

CÁLCULO DO IRPF:
Base de cálculo R$:
Alíquota R$:
IR calculado R$:
Parcela dedutível R$:
Valor a recolher R$:

ESPECIFICAÇÕES:
valor dos serviços R$:
Descontos R$:
INSS retido R$:
ISSQN alíquota% R$:
IRPF R$:
Líquido a receber R$:

RECIBO

LOCAL: **DATA:**
COMPETÊNCIA:
ASSINATURA DO PRESTADOR DE SERVIÇOS:

Fonte: própria (MENEZES, 2024)

É relevante enfatizar que o RPA serve como comprovante de pagamentos efetuados a odontólogos autônomos por contratantes de serviços, auxiliando na declaração de Imposto de Renda. Portanto, é aconselhável que o profissional autônomo mantenha uma contabilidade detalhada para evitar possíveis penalidades por omissão de receita, devido ao cruzamento de dados cada vez mais preciso realizado pela Receita Federal do Brasil.

1.2.3 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO INSS

O trabalhador autônomo é classificado como contribuinte individual no que se refere à contribuição previdenciária para o INSS, conforme estabelecido no artigo 195, inciso II, da Constituição Federal.

Em termos mais simples, os serviços prestados a indivíduos estão sujeitos a uma taxa de contribuição de 20% sobre os honorários acordados. No entanto, essa taxa é limitada ao teto da Previdência. Em 2024, esse limite é de R$ 7.786,02 (sete mil, setecentos e oitenta e seis reais e dois centavos)30. Portanto, a contribuição máxima para o ano atual é de R$1.557,20 (mil quinhentos e cinquenta e sete reais e vinte centavos).

De forma alternativa, o contribuinte tem a opção de aderir ao Plano Simplificado de Previdência, que implica o recolhimento de uma contribuição correspondente a 11% do salário- mínimo. Esta escolha, no entanto, exclui a possibilidade de aposentadoria por tempo de contribuição e limita o benefício da aposentadoria ao valor do salário-mínimo. Neste contexto, o valor corresponde a R$ 155,32 (cento e cinquenta e cinco reais e trinta e dois centavos) em 2024, sendo aplicado exclusivamente aos contribuintes individuais que não prestam serviço a entidades jurídicas. A escolha deste plano pode ser efetuada através da modificação do código de pagamento no momento de preenchimento da Guia da Previdência Social (GPS).

Se o contribuinte odontólogo desejar fazer a transição do Plano Simplificado para o Plano Normal da Previdência, ele deve comparecer a uma Agência do INSS. Lá, os valores que precisam ser recolhidos serão calculados. Estes serão equivalentes à diferença da alíquota (9% sobre o valor do salário-mínimo vigente no momento de cada recolhimento), somados aos juros moratórios.

A oferta de serviços a entidades jurídicas implica na aplicação de uma contribuição ao INSS, que é retida na fonte, estabelecida em uma alíquota de 11% sobre o valor dos honorários obtidos como remuneração pelo serviço prestado. Se o dentista optar pela alíquota

de 20% (Plano Normal), a responsabilidade pelo recolhimento dos 9% restantes fica a seu encargo.

Adicionalmente, é importante ressaltar que, sob a perspectiva da entidade jurídica contratante, é necessário o recolhimento da Contribuição ao INSS, conforme previsto pelo artigo 195, I, a, da Constituição Federal. Essa contribuição é calculada à taxa de 20% sobre o valor total pago ao dentista autônomo.

1.2.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), também conhecido como ISS, é um tributo de competência municipal que incide sobre a prestação de serviços, conforme previsto na Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003. Para os profissionais autônomos da odontologia que não possuem vínculo com sociedades odontológicas, entidades da Administração Pública ou privadas, o ISSQN é devido na forma de um imposto fixo anual, conforme estabelecido pelo artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

Este regime de tributação fixa é uma forma simplificada de cumprimento da obrigação tributária, onde o valor a ser pago é determinado previamente pelo município e não varia de acordo com o volume de serviços prestados ou a receita obtida pelo(a) odontólogo(a) ao longo do ano. O cálculo do ISSQN fixo é fundamentado em critérios estabelecidos pela legislação municipal, que pode considerar fatores como a localização do consultório, o porte do estabelecimento e a categoria profissional do(a) dentista.

A fixação do valor do ISSQN deve obedecer aos princípios constitucionais tributários, tais como o princípio do não-confisco, que impede que a tributação seja tão elevada a ponto de inviabilizar economicamente a atividade profissional; o princípio da isonomia, que exige tratamento igualitário entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e o princípio da capacidade contributiva,

que preconiza que o imposto deve ser compatível com a capacidade econômica do contribuinte.

É importante destacar que a legislação municipal, ao definir o valor do ISSQN fixo, deve também levar em consideração a capacidade contributiva dos profissionais autônomos. Isso significa que o montante do imposto deve ser proporcional ao potencial econômico do(a) odontólogo(a) e compatível com a receita esperada da sua atividade profissional. Tal equilíbrio é essencial para evitar a sobrecarga tributária, que poderia desestimular o exercício da profissão de forma autônoma.

Além disso, o valor do ISSQN fixo pode variar significativamente entre os diferentes municípios, refletindo as particularidades econômicas e fiscais de cada localidade. Em algumas cidades, pode haver uma diferenciação no valor do imposto com base em zonas fiscais ou no tipo de serviço odontológico prestado, como procedimentos estéticos, cirúrgicos ou de rotina.

Por fim, é relevante que o(a) odontólogo(a) autônomo(a) esteja atento(a) às atualizações na legislação municipal, uma vez que o valor do ISSQN fixo pode ser revisado anualmente, em conformidade com as diretrizes fiscais estabelecidas pelo município. O não pagamento do ISSQN dentro do prazo estipulado pode resultar em multas e juros, além de possíveis complicações legais, o que reforça a necessidade de um planejamento tributário adequado.

1.2.5 TRIBUTAÇÃO DO(A) ODONTÓLOGO(A) ASSOCIADO(A)

Ao se associar a uma clínica odontológica sem ser formalmente um sócio e sem ter um contrato de trabalho, o dentista associado é compensado de acordo com as diretrizes estabelecidas no contrato de associação. A remuneração é obtida através da participação nos honorários provenientes dos serviços realizados pelo profissional na clínica.

Para fins fiscais, a figura do odontólogo associado não é reconhecida, sendo este considerado um prestador de serviços autônomo. Portanto, este se submete ao mesmo regime fiscal aplicado a tais profissionais. É obrigatório que o odontólogo declare sua renda mensal para tributação, com base na alíquota progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), utilizando o programa Carnê Leão.

Além disso, as regras de contribuições previdenciárias ao INSS, anteriormente mencionadas, também se aplicam aos odontólogos. Eles podem escolher entre a alíquota de 20% ou 11% sobre os valores recebidos da sociedade odontológica, sendo responsáveis pelo recolhimento da diferença, se houver. Da mesma forma, a sociedade odontológica que estabelece contrato com o profissional associado tem o encargo de 20% sobre os valores pagos a ele, conforme a contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da Constituição Federal.

Em relação ao ISSQN, o dentista associado não precisará recolher qualquer valor, uma vez que a sociedade odontológica será responsável pelo recolhimento deste imposto municipal. Este recolhimento será realizado de acordo com um sistema variável, baseado no número de dentistas associados.

É crucial esclarecer que o papel de um associado é distinto do de um sócio, identificado no contrato social como detentor de quotas e compensado por retiradas pró-labore e pela distribuição de lucros e dividendos. Esses profissionais estão sujeitos à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em sua Declaração de Ajuste Anual sobre os rendimentos pró- labore. No entanto, vale destacar que os lucros são distribuídos sem a retenção de Imposto de Renda na fonte e esses valores não compõem a base de cálculo do IRPF. Estes devem ser declarados na seção “rendimentos isentos e não tributáveis” da Declaração de Ajuste Anual. Além disso, a contribuição previdenciária ao INSS também aplica uma alíquota de 20% sobre o valor recebido como pró-labore.

1.2.6 TRIBUTAÇÃO DO(A) ODONTÓLOGO(A) EMPREGADO(A)

Quando o dentista recebe seu salário, ele está sujeito ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), que deve ser apurado anualmente, de acordo com a tabela progressiva. Em relação à contribuição para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o pagamento deve ser feito na qualidade de empregado, de acordo com a tabela progressiva em vigor para o ano de 2024:

TABELA 3 – TABELA DO IRPF PARA O ODONTÓLOGO EMPREGADO. EXERCÍCIO DE 2024

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA PROGRESSIVA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
Até R$ 1.412,00	7,5%
De R$ 1.412,01 até 2.666,68	9,0%
De 2.666,69 até 4.000,03	12,0%
De R$ 4.000,04 até 7.786,02	14,0%

Fonte: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (BRASIL, 2024)

Destacamos novamente a relevância de uma assistência detalhada por profissionais de contabilidade para as sociedades odontológicas, bem como assessoria jurídica especializada, considerando o grande volume de obrigações acessórias que precisam ser observadas.

A orientação deve ser dada ao profissional autônomo, sobretudo para prevenir penalizações por omissão de receitas de profissionais com múltiplas fontes de pagamento. É necessário analisar cada cenário de maneira individual, para determinar a melhor opção de tributação para o odontólogo, esteja ele associado a uma sociedade ou atuando como autônomo.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O IMPACTO NA ODONTOLOGIA

Durante a década de 1960, Alfredo Augusto Becker destacou várias inconsistências doutrinárias, legislativas, metodológicas e práticas que estavam obstruindo o avanço da tributação no Brasil. Ele caracterizou o sistema tributário brasileiro como uma estrutura em declínio e enferma, concluindo que se assemelhava a um "manicômio jurídico tributário" (BECKER, 2004). Mais de cinquenta anos depois, o termo introduzido por Becker ainda parece aplicável.

Em idêntico cenário ao descrito por Becker, os defensores da extensa reforma tributária sobre o consumo, iniciada com a Emenda Constitucional nº 132/2023 e agora objeto dos PLPs 68/2024 e 108/2024, destacaram as seguintes motivações para a sua implementação: (i) uma base de incidência dividida por setores; (ii) uma legislação complexa, marcada por uma quantidade excessiva de alíquotas, benefícios fiscais, regimes especiais e ajustes na base de cálculo; (iii) a inexistência de uma cumulatividade plena(CAVALCANTI, 2021, p. 157-172); (iv) a existência de tributos puramente cumulativos (ISSQN e parte do PIS/COFINS)[19] ao lado das restrições ao aproveitamento de créditos nos ICMS, IPI e parte do PIS/COFINS, tributos não-cumulativos; (v) as limitações no reembolso de créditos fiscais acumulados pelas empresas e, ainda, (vi) a cobrança do ICMS no estado de origem nas transações interestaduais, um fator que fomenta a disputa fiscal entre os estados[20](MENEZES, 2024).

19 Alberto Macedo, ao refutar as críticas ao ISS cumulativo, destaca que "(...) vários países europeus (Reino Unido, Espanha, Quênia, Áustria, Polônia, Itália, Turquia), além de outros, como Argentina, Quênia, Serra Leoa, Tunísia, estão enfrentando a dificuldade de não conseguirem tributar os lucros das big tech norte-americanas (Apple, Microsoft, Google (Allphabert), Amazon, Facebook (Meta), por exemplo), apesar de estarem usufruindo bastante do rico mercado consumidor europeu. Eles estão criando um imposto chamado Digital Service Tax (DST), que incide com uma alíquota que varia de 1,5% até 15% sobre faturamento", e não sobre o lucro, dessas grandes empresas norte-americanas de tecnologia". In MACEDO, Alberto. Como desatar o nó dos tributos no Brasil? Estudo e proposta da Coalização Simplifica Já (PEC 46/2022 no Senado) para Reforma Tributária com Análise das PECs 45/19 e 110/2019. 2ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2023, p. 33-.34.

20 APPY, Bernard; LONGO, Larissa Luzia. A PEC 45 e a Federação. Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado

2.1 CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS – CBS E IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS. NOVOS TRIBUTOS QUE ALCANÇARÃO A ODONTOLOGIA

Os proponentes da reforma tributária sugeriram, entre suas iniciativas, a simplificação do sistema fiscal. Planejaram alcançar isso através da eliminação de impostos como ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI e IOF, este último especialmente em operações de seguro. Em vez desses encargos, eles propõem a implementação de um IVA dual, através da introdução de dois novos impostos: a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). A introdução da CBS e do IBS, segundo os idealizadores da reforma, resultará em um crescimento econômico mais robusto, na diminuição de litígios fiscais e no aumento da segurança jurídica para aqueles afetados pela tributação (Deste modo, a reforma tributária do consumo produzirá as seguintes alterações no Sistema Tributário Nacional:

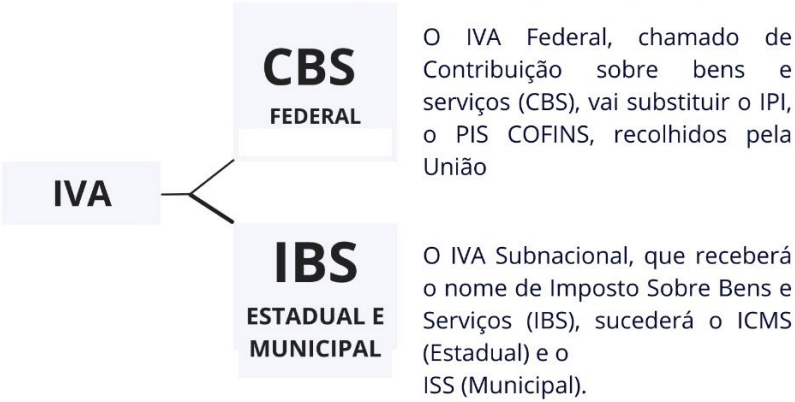
Figura 1 - Tributos em vigor que serão extintos

Fonte: própria (MENEZES, 2024)

por Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

Com a reforma tributária, os cinco tributos constantes da figura acima serão extintos e substituídos por duas novas espécies tributárias, a Contribuição Sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS:

Figura 2 - Como a reforma tributária pretende alcançar a simplificação do sistem



Fonte: própria (MENEZES, 2024)

Atualmente, no rol de serviços constantes da figura 1, os serviços odontológicos são tributados da seguinte forma:

a. Serviços prestados por sociedade odontológica (pessoa jurídica): ISSQN, PIS e COFINS;
b. Serviços prestados por odontólogo autônomo: ISSQN.

Nem a sociedade odontológica, nem o dentista que atua como profissional autônomo, são contribuintes do ICMS.

Com a reforma tributária, os serviços odontológicos, sejam eles prestados por sociedade odontológica ou por dentista autônomo, serão tributados a um só tempo pela CBS e pelo IBS.

Além do ICMS, a CBS substituirá o PIS (alíquota de 0,65%) e a COFINS (alíquota de 3%), enquanto o ISSQN (alíquota entre 2% e 5%) será substituído pelo Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS.

No atual Projeto de Lei Complementar de nº 68/2024, que regulamenta a CBS e o IBS, projeta-se uma alíquota para esses dois tributos na ordem de 27% (vinte e sete por cento). Para os serviços odontológicos haverá uma redução de 30% na alíquota, de modo que a alíquota final se encontra estimada em 18,9% (dezoito ponto nove por cento).

Ao se considerar que atualmente a maior alíquota que pode alcançar os serviços dontológicos é de 8,65% (oito ponto sessenta e cinco por cento), constata-se que com os novos tributos (CBS e IBS), a carga tributária desses serviços mais do que dobrará e exigirá um completo planejamento tributário por parte dos profissionais da odontologia.

2.2 SPLIT PAYMENT. NOVA MODALIDADE DE ARRECADAÇÃO QUE PROMETE REDUZIR A SONEGAÇÃO NA ODONTOLOGIA

De maneira quase imperceptível, a reforma implementou uma nova forma de cálculo e coleta de impostos, denominada *Split Payment*[21], ou pagamento fracionado, como é conhecido na União Europeia41. Este sistema pode ser uma opção de arrecadação para o IBS e a CBS. O termo *Split Payment* se refere à divisão do pagamento em duas partes: o valor da transação (base tributária) e o valor do imposto. Isso implica que o contribuinte terá a responsabilidade de pagar diretamente uma parte do imposto ao governo, enquanto o valor restante será destinado ao fornecedor[22].

21 O Ministério da Fazenda veiculou em seu portal na internet a seguinte matéria: Regulamentação foi desenhada para evitar fraudes e beneficiar bons pagadores, afirma Appy. Projeto prevê vinculação do crédito ao pagamento do tributo e o mecanismo do "*split payment*" para simplificar o sistema e reduzir fraudes. Disponível em Regulamentação foi desenhada para evitar fraudes e beneficiar bons pagadores, afirma Appy — Ministério da Fazenda (www.gov.br). Acesso em 3 jun 2024.

22 O Projeto de Lei Complementar 68/2024 define em seu art. 3º, III, o "fornecedor: aquele que residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento, tais como: a) pessoa jurídica; b) entidade sem personalidade jurídica, incluindo sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento; c) pessoa física;"

Em artigo de nossa autoria afirmamos o seguinte sobre o *Spliy Payment*:

> No aspecto prático, o *Split Payment* é um mecanismo de pagamento fracionado que altera substancialmente o regime regular de cobrança do IVA, no qual o próprio contribuinte apura o tributo, identifica o montante devido, deduz os créditos de operações anteriores e recolhe a diferença existente em favor do fisco, quando houver. Trata-se do nominado auto lançamento ou lançamento por homologação. A alteração reside no fato de que ao introduzir nos pagamentos uma divisão entre o montante do tributo e a base tributável, impondo o pagamento dos dois valores antes mesmo que se faça uma compensação com os créditos de operações anteriores, o Estado acaba se apropriando, temporariamente, de valores que deveriam garantir o fluxo de caixa do sujeito passivo. (MENEZES, 2024).

O *split Payment* tem sido objeto de críticas em razão da ausência de estudos científicos adequados. Em trabalho de nossa autoria destacamos as críticas de Everardo Maciel (MENEZES, 2024), ao tratar das PECs 45/19 e 110/19, quando afirmou que a "a ausência de um diagnóstico rigoroso desautoriza qualquer proposta de reforma, especialmente quando ela constitui mera reprodução acrítica de modelos adotados em outros países, em contexto distinto, e não necessariamente adaptáveis". Por isso mesmo Maciel completa: "Sistemas tributários são construções político- culturais, que adotam técnicas de extração, mas não são caudatários delas. Em outras palavras, não são softwares de prateleira". (MENEZES, 2024).

O Split Payment representa uma inovação significativa no cenário tributário brasileiro, especialmente no contexto da odontologia, ao propor um mecanismo de arrecadação que visa mitigar a sonegação fiscal. Embora seu potencial de aumentar a eficiência na coleta de

tributos seja evidente, a implementação desse sistema não está isenta de desafios. As críticas apontadas, especialmente em relação à falta de estudos científicos e à possível inadequação ao contexto brasileiro, levantam questões importantes sobre a viabilidade e os impactos desse modelo. Portanto, é crucial que a aplicação do Split Payment seja acompanhada de um rigoroso monitoramento e de ajustes que garantam sua adequação à realidade do setor odontológico e à manutenção do equilíbrio financeiro dos profissionais autônomos e das clínicas odontológicas.

*2.2.1 SPLIT PAYMEN*T COMO MODALIDADE DE PAGAMENTO SEGREGADO

O principal objetivo das modificações na arrecadação de impostos é atualizar e aperfeiçoar a economia do país, simplificando e melhorando o sistema tributário. Tais ajustes corrigem desequilíbrios e reduzem desigualdades. Entre as inovações, o *Split Payment* emerge como um recurso revolucionário, com a promessa de transformar o modo como os impostos são arrecadados no Brasil.

Ele desempenha um papel crucial na automação da cobrança de tributos, sendo fundamental para garantir o sucesso na arrecadação do Imposto sobre Valor Agregado, conforme os autores da reforma tributária do consumo defendem. O *Split Payment* direciona de forma automatizada o valor do tributo para a quitação da obrigação tributária durante a transação de compra ou fornecimento de serviços. Simultaneamente, o vendedor ou prestador de serviço recebe o valor líquido da operação.

Este novo método de coleta de tributos é considerado essencial para garantir a arrecadação automática e instantânea da CBS e do IBS, minimizando as chances de evasão fiscal e fraudes. Vale destacar que o sistema recém-implementado estipulou uma restrição para a obtenção de créditos, determinando que apenas o valor efetivamente

recolhido seja registrado como crédito de operações anteriores. Essa limitação tem a pretensão de diminuir as evasões fiscais.

Em resumo, o objetivo do *Split Payment* é garantir que o IVA seja recolhido automaticamente no momento da transação. Isso implica que quando o cliente dos serviços odontológicos efetua o pagamento total do negócio, a parte do valor correspondente ao imposto é automaticamente destinada ao cumprimento da obrigação fiscal. Deste modo, o odontólogo, fornecedor dos serviços, recebe apenas o valor líquido da transação.

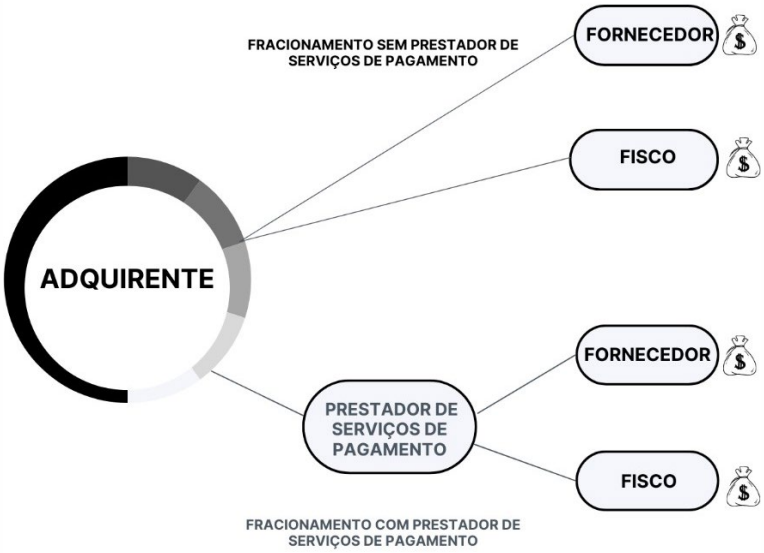
Desconsiderando as especificidades do *Split Payment*, presente no PLP 68/2024, é possível identificar três modalidades desse mecanismo de divisão de pagamento.

No primeiro modelo, o *Split Payment* é realizado sem o envolvimento de um prestador de serviços de pagamento. Nessa abordagem inicial, nenhuma instituição financeira ou plataforma de e-commerce está envolvida. A transação é feita diretamente entre o fornecedor e o adquirente, sem a necessidade de um intermediário.

O processo de fracionamento do pagamento envolve a presença de um prestador de serviços de pagamento, responsável pela implementação do *Split Payment*. Este processo é realizado por meio de duas transações: uma destinada ao fornecedor e a outra ao fisco.

Esses dois modelos podem ser esquematizados da seguinte forma:

FIGURA 03 - FRACIONAMENTO DO IVA



Fonte: própria (2024)

Há também um terceiro modelo que não divide completamente o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), mas apenas uma parcela dele. Este modelo previne a perturbação do fluxo de caixa das empresas, já que a divisão total do imposto pode atingir valores que seriam compensados com os créditos adquiridos pelo contribuinte em transações anteriores. No entanto, isso resulta em uma significativa diminuição nos efeitos de combate à fraude fiscal, uma das principais vantagens do *Split Payment*.

Embora a adoção do *Split Payment* possa gerar a redução de fraude, uma aplicação ampla do mecanismo de pagamento fracionado resultará em custos mais elevados para as empresas e para as administrações fazendárias.

Outro inconveniente detectado é que o *Split Payment* resultaria em mudanças expressivas no fluxo de caixa das sociedades odontológicas, impactando diretamente seu capital de giro.

A implementação deste sistema complexo, conforme estabelecido no PLP 68/2024, requer o uso de decisões automatizadas

e a categorização de contribuintes através da inteligência artificial. Nesse contexto, a Lei Geral de Proteção de Dados deverá ser aplicada para assegurar os direitos dos contribuintes, garantindo um processo tecnológico adequado.

O recém-apresentado Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, que aborda aspectos específicos da gestão e fiscalização do IBS incluindo o processo administrativo tributário, não contém dispositivos que regulem as decisões automatizadas e o perfilamento de contribuintes. Não há, assim, a mínima garantia de que o sujeito passivo encontrará na via administrativa um terreno favorável à correção de eventuais abusos cometidos pelo Fisco.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária de 2023, implementada pela Emenda Constitucional nº 132, marca um divisor de águas na história do sistema tributário brasileiro, especialmente no contexto da odontologia. A complexidade inerente ao sistema fiscal brasileiro, já caracterizada por múltiplos tributos sobre o consumo, como o ISS, PIS e COFINS, será substituída por um modelo que, embora prometa simplificação, impõe novos desafios e incertezas. Ao analisar o impacto dessa reforma sobre os profissionais da odontologia, é evidente que a tributação, antes diferenciada para pessoas jurídicas e físicas, caminha para uma homogeneização que pode, paradoxalmente, resultar em uma carga tributária mais onerosa.

Historicamente, a tributação dos serviços odontológicos tem sido marcada por uma distinção clara entre os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas e às pessoas físicas. As clínicas odontológicas, organizadas como sociedades empresárias ou limitadas unipessoais (SLUs), têm a opção de escolher entre diferentes regimes de apuração, como o Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional, cada um com suas peculiaridades e vantagens tributárias. Essas empresas podem, por exemplo, beneficiar-se do aproveitamento de créditos

fiscais e da dedução de despesas operacionais, o que frequentemente resulta em uma carga tributária mais favorável em comparação aos profissionais liberais.

Por outro lado, os dentistas que atuam como profissionais autônomos, fora do âmbito das sociedades empresárias, enfrentam uma tributação direta sobre a renda pessoal, com a aplicação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em faixas progressivas, além da contribuição ao INSS e do ISS fixo. Essa configuração impõe uma carga tributária mais pesada sobre os rendimentos dos profissionais liberais, que não podem se beneficiar das deduções fiscais disponíveis para as pessoas jurídicas.

Com a introdução do IBS e da CBS, a reforma tributária promete unificar a base de incidência dos tributos sobre o consumo, eliminando a necessidade de múltiplos recolhimentos e simplificando o sistema. No entanto, essa unificação vem acompanhada de alíquotas significativamente mais altas, especialmente no caso da CBS, que pode ultrapassar 18%, dependendo da regulamentação final. Essa elevação pode gerar um impacto direto nos custos dos serviços odontológicos, afetando tanto as clínicas quanto os profissionais liberais.

O mecanismo do Split Payment, ou pagamento fracionado, introduzido como parte da reforma tributária, representa uma inovação significativa no sistema de arrecadação fiscal brasileiro. Inspirado em modelos europeus, onde já é amplamente utilizado, o Split Payment tem como objetivo principal reduzir a sonegação fiscal, assegurando que parte do imposto seja automaticamente retido no momento da transação e transferido diretamente ao governo. Embora a intenção seja louvável, a aplicação desse modelo no Brasil, especialmente no setor de serviços, levanta uma série de questões.

Primeiramente, o Split Payment impõe uma alteração fundamental na gestão de caixa das empresas odontológicas. A segregação do imposto no ato da transação significa que os recursos que antes eram utilizados para manter o fluxo de caixa agora serão retidos, mesmo que temporariamente, pelo Estado. Essa retenção pode dificultar a capacidade das clínicas e profissionais de gerenciar

suas despesas operacionais, particularmente em um setor onde a liquidez é essencial para a continuidade das operações.

Além disso, a implementação tecnológica necessária para suportar o Split Payment não é trivial. Requer um alto grau de automação e a integração com sistemas de pagamento e faturamento que garantam a conformidade com as novas regras fiscais. Para muitos profissionais e pequenas clínicas, essa transição pode ser onerosa, tanto em termos de custo quanto de complexidade administrativa. A adaptação a esse novo sistema exigirá investimentos em tecnologia e treinamento, aumentando os custos operacionais em um momento em que a carga tributária já estará em ascensão.

Outro ponto de preocupação é a falta de estudos aprofundados sobre os impactos do Split Payment no Brasil. Embora o modelo tenha sido eficaz em reduzir a sonegação na Europa, seu sucesso depende de um contexto econômico e regulatório que difere significativamente do brasileiro. A ausência de um diagnóstico detalhado e específico para o Brasil levanta dúvidas sobre a eficácia do Split Payment e sobre os possíveis efeitos colaterais, como a redução do capital de giro e o aumento da carga burocrática para os contribuintes.

O uso do Split Payment em países da União Europeia oferece algumas lições valiosas para o Brasil, mas também destaca as diferenças contextuais que podem limitar a aplicabilidade direta desse modelo. Na Itália, por exemplo, o Split Payment foi introduzido como parte de uma série de medidas para combater a evasão fiscal em setores específicos, como o público e o de serviços. Os resultados foram mistos: embora tenha havido uma redução na sonegação, as empresas relataram problemas de fluxo de caixa e aumentos nos custos de conformidade.

No Reino Unido, o Split Payment foi considerado, mas rejeitado para aplicação generalizada devido às preocupações com a complexidade administrativa e o impacto sobre as pequenas empresas. Em vez disso, o país optou por outros mecanismos de controle e fiscalização que fossem menos intrusivos para o fluxo de caixa das empresas.

Esses exemplos internacionais sugerem que, enquanto o Split Payment pode ser uma ferramenta eficaz em certas circunstâncias, sua aplicação generalizada no Brasil deve ser cuidadosamente monitorada e ajustada para evitar impactos negativos desproporcionais. A experiência europeia também ressalta a importância de fornecer suporte adequado às empresas durante a transição, incluindo subsídios tecnológicos, capacitação e um período de adaptação prolongado.

Diante do novo cenário tributário que se desenha com a reforma, a importância do planejamento tributário estratégico se torna ainda mais evidente. Para os profissionais da odontologia, seja em prática individual ou como parte de uma clínica, será essencial reavaliar as estratégias fiscais para minimizar os impactos das mudanças.

O planejamento tributário não deve ser visto apenas como uma forma de reduzir a carga fiscal, mas como uma ferramenta essencial para a sobrevivência e crescimento no novo ambiente regulatório. Isso inclui a análise detalhada das despesas operacionais, a maximização dos benefícios fiscais disponíveis e a adoção de práticas contábeis que estejam alinhadas com as novas exigências legais. As clínicas odontológicas, em particular, precisarão considerar a possibilidade de reestruturação organizacional para se adequar às novas regras, explorando, por exemplo, a segmentação de atividades ou a criação de novas entidades jurídicas para otimizar a tributação.

Além disso, o novo sistema tributário exigirá uma maior integração entre as áreas fiscal, contábil e financeira dentro das organizações. A capacidade de prever e planejar o fluxo de caixa se tornará crítica, especialmente com a implementação do Split Payment, que pode restringir temporariamente a disponibilidade de capital. As clínicas e profissionais deverão investir em sistemas de informação e gestão que permitam um controle mais rigoroso das finanças e uma resposta ágil às mudanças tributárias.

O futuro do setor odontológico no Brasil, à luz da reforma tributária de 2023, apresenta tanto desafios quanto oportunidades. Enquanto a unificação da base de incidência e a introdução de novas tecnologias de arrecadação podem trazer benefícios em termos de

simplificação e combate à sonegação, o aumento da carga tributária e a complexidade operacional adicional imposta pelo Split Payment exigem uma resposta proativa dos profissionais e das organizações do setor.

É provável que nos primeiros anos de implementação da reforma, o setor odontológico enfrente dificuldades significativas, especialmente em termos de adaptação à nova realidade fiscal. No entanto, essas dificuldades também podem estimular inovações na gestão e na estruturação das atividades profissionais. As clínicas odontológicas que conseguirem se adaptar rapidamente às novas exigências, adotando tecnologias de gestão financeira avançadas e estratégias tributárias sofisticadas, poderão encontrar novas oportunidades de crescimento e expansão.

Adicionalmente, a reforma tributária pode servir como um catalisador para um debate mais amplo sobre a necessidade de uma reforma administrativa e regulatória que acompanhe as mudanças no sistema fiscal. A integração de novas tecnologias, como inteligência artificial e automação, no processo de arrecadação e compliance, pode abrir novas possibilidades para a modernização do setor, reduzindo a carga burocrática e permitindo uma maior eficiência operacional.

Em conclusão, a reforma tributária de 2023 representa uma mudança paradigmática no sistema fiscal brasileiro, com implicações profundas para o setor odontológico. A promessa de simplificação fiscal, embora bem-vinda, vem acompanhada de desafios significativos, incluindo o aumento da carga tributária e a complexidade operacional adicional introduzida pelo Split Payment. A sobrevivência e o sucesso no novo ambiente tributário dependerão da capacidade dos profissionais e organizações de se adaptarem rapidamente, adotando estratégias fiscais inovadoras e investindo em tecnologia e gestão eficiente.

O futuro do setor odontológico, portanto, será moldado pela capacidade de resposta às mudanças impostas pela reforma tributária. Embora os desafios sejam muitos, as oportunidades para aqueles que se prepararem adequadamente são igualmente grandes.

O planejamento tributário estratégico, a adoção de novas tecnologias e uma abordagem proativa para a gestão financeira serão os pilares sobre os quais o sucesso será construído no novo cenário tributário do Brasil.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard; LONGO, Larissa Luzia. A PEC 45 e a Federação. Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. A Não-Cumulatividade Plena na Reforma Tributária. Reforma Tributária em Pauta. Coordenação Wesley Rocha. São Paulo: Almedina, 2021.

BRASIL. CÓDIGO CIVIL. LEI 10.406, DE 10 DE JANEIRO 2002. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 19 jul. 2024.

BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. 2 ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 05 agos. 2024.

BRASIL. DECRETO-LEI Nº406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-.Lei/Del0406.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20406%2C%20DE%2031%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201968.&text=Estabelece%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias. Acesso em 10 agos.2024.

BRASIL. ESTATUTO DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS PROFISSIONAIS LIBERAIS. 2019. Disponível em https://www.cnpl.org.br/wp- content/uploads/2020/05/ESTATUTO-SOCIAL-CNPL.pdf. Acesso em 10 de jul. 2024.

BRASIL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/////// Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em 06 agos. 2024.

BRASIL. INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS). 2024. Disponível em https://www.gov.br/inss/pt-br/noticias/confira-as-aliquotas-de-contribuicao-ao-inss-com-o- aumento-do-salario-minimo. Acesso em12 agos. 2024.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 04 agos. 2024.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 04 agos. 2024.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 145, DE 7 DE AGOSTO DE 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm. Acesso em 04 de agos. 2024.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 156, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2016. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp156.htm. Acesso em 04 agos. 2024.

BRASIL. LEI Nº 7.689, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm. Acesso em 11 ago. 2024.

BRASIL. LEI Nº 8.541, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1992. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8541.htm. Acesso em 19 de jul. 2024.

BRASIL. LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm. Acesso em 12 ago. 2024.

BRASIL. LEI Nº 9.715, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em 23 de jul. 2024.

BRASIL. LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em 12 ago. 2024.

BRASIL. LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em 14 jul. 2024.

BRASIL. LEI 12.441, DE 06 DE MAIO DE 2002. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10441.htm. Acesso em 23 jul. 2024.

BRASIL. LEI Nº 13.874, DE 20 DE SETEMBRO DE 2019. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13874.htm. Acesso em 18 de jul. 2024.

BRASIL. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 68, DE 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm. Acesso em 08 agos. 2024.

BRASIL. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 108/2024. Disponível em https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-108.htm. Acesso em 22 de jul. 2024.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. 2024. Disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024. Acesso em 12 agos. 2024.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSITNº 3, DE 31 DE MAIO DE 2019. Disponível em http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=101307. Acesso em 15 jul. 2024.

BRASIL. RDC Nº 50 DA DIRETORIA COLEGIADA AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA – ANVISA. 2002. Disponível em https://antigo.anvisa.gov.br/legislacao#/visualizar/26871. Acesso em 07 jul. 2024.

DINIZ, Maria H. **Dicionário jurídico universitário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva Educação, 2022. ISBN 9786555598636.

EUROPEAN COMMISSION. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018- 01/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf. Acesso: 04 jun 2024.

LUZ, Valdemar P da. **Dicionário jurídico**. 5ª ed. Barueri: Editora Manole, 2022. ISBN 9786555767308.

MACEDO, Alberto. Como desatar o nó dos tributos no Brasil? Estudo e proposta da Coalização Simplifica Já (PEC 46/2022 no Senado) para Reforma Tributária com Análise das PECs 45/19 e 110/2019. 2ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

MENEZES, Farley Soares. (2024). As Inconveniências do *Split Payment*: A NOVA MODALIDADE DE RECOLHIMENTO DO IBS E DA CBS. Caderno Virtual, 1(59). Recuperado de https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/7920 (Original work published 15º de julho de 2024).

SIDOU, J. M O. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11ª edição**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. To Split ou not to Split: o *Split Payment* como Mecanismo de Recolhimento do IVA e seus potenciais impactos no Brasil. Revista Direito Tributário Atual nº 50, ano 40. P. 27-46. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS: DETERMINANTES E INFLUÊNCIA NA MORTALIDADE DE MPES EM MONTES CLAROS-MG

Thais Carolina Sousa Guedes [23]
Maria Alice Ferreira dos Santos[24]
José Henrique Barbosa de Oliva[25]

RESUMO

Este artigo analisa os fatores que levam micro e pequenas empresas (MPEs) de Montes Claros/MG à exclusão do Simples Nacional por inadimplência tributária e avalia os efeitos dessa exclusão sobre sua continuidade. Partindo da hipótese de que escolhas tributárias inadequadas e desconhecimento fiscal fragilizam a saúde financeira das MPEs, a pesquisa emprega abordagem qualitativa: questionário estruturado aplicado a empresários. As respostas foram agrupadas em categorias temáticas. Os resultados mostram que falta de conhecimento tributário, ausência de planejamento e assessoria contábil deficiente são determinantes recorrentes da inadimplência. Após a exclusão, muitas empresas não se adaptam ao novo regime, migrando para informalidade ou encerrando atividades, o que eleva sua mortalidade precoce. Conclui-se que a permanência das MPEs no Simples depende tanto da legislação quanto de políticas de educação fiscal, capacitação e apoio à gestão. O estudo fornece subsídios para aperfeiçoar a política tributária voltada à sustentabilidade das MPEs brasileiras.

23 Mestranda em Desenvolvimento Economico e Estratégia Empresarial - PPGDEE da Unimontes – MG, thaisguedes.advocacia@gmail.com;

24 Professora do PPGDEE, Curso de Ciências Econômicas da Unimontes – MG, maria.alice@unimontes.br;

25 Professor do PPGDEE, Curso de Ciências Contábeis da Unimontes – MG, henrique.oliva@unimontes.br

Palavras-chave: Simples Nacional; micro e pequenas empresas; inadimplência tributária; regime de tributação; rentabilidade; capital de giro.

ABSTRACT

This article analyzes the factors leading micro and small enterprises (MSEs) in Montes Claros/MG to be excluded from the Simples Nacional tax regime due to tax delinquency, and evaluates the effects of such exclusion on their business continuity. Based on the hypothesis that inadequate tax regime selection and lack of tax knowledge undermine the financial health of MSEs, the research adopts a qualitative approach: structured questionnaires were applied to business owners. The responses were analyzed through thematic categories. The results indicate that lack of tax knowledge, absence of fiscal planning, and insufficient accounting support are recurring determinants of delinquency. Once excluded, many firms are unable to adapt to the new tax regime, often migrating to informality or closing their operations, which increases early business mortality. It is concluded that the permanence of MSEs in the Simples Nacional regime depends not only on legislation but also on public policies aimed at tax education, technical training, and business management support. The findings of this study provide insights for improving tax policy and enhancing the sustainability of MSEs in Brazil.

Keywords: Simples Nacional; micro and small enterprises; tax delinquency; tax regime; profitability; working capital.

INTRODUÇÃO

Os pequenos negócios, especialmente as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), desempenham papel relevante na economia nacional, sendo responsáveis por significativa geração de emprego e renda. Segundo dados recentes da Receita Federal e do SEBRAE, somente em Minas Gerais há mais de 2,2 milhões de pequenos

negócios ativos, que responderam por 78,8% das vagas formais criadas no primeiro semestre de 2022. No município de Montes Claros/MG, foco desta pesquisa, localizam-se cerca de 2,1% dessas empresas.

O Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, foi desenvolvido como um regime tributário diferenciado para fomentar a formalização e competitividade das Micro e Pequenas Empresas (MPEs), reunindo tributos federais, estaduais e municipais em guia única de recolhimento e com procedimentos simplificados. Apesar disso, observa-se um número crescente de exclusões do regime por inadimplência tributária. Dados da Receita Federal apontam que, em 2023, mais de 1,9 milhão de empresas foram excluídas por débitos, representando 8,5% do total de optantes. Em Montes Claros/MG, o número de exclusões no mesmo ano chegou a 7.569 empresas.

Embora a exclusão por inadimplência esteja prevista na legislação, essa prática entra em conflito com o princípio constitucional de tratamento favorecido às MPEs (art. 170, IX da CF), transformando um mecanismo de fomento em um instrumento de penalização. Nesse contexto, é pertinente investigar se a exclusão do Simples Nacional contribui para a descontinuidade das atividades empresariais.

Diante disso, este estudo tem como objetivo principal identificar os fatores determinantes para a exclusão de MPEs do Simples Nacional por inadimplência tributária em Montes Claros/MG e avaliar se tal exclusão contribui para o encerramento das atividades empresariais. Os objetivos específicos são: (i) identificar as causas recorrentes da inadimplência tributária entre MPEs optantes pelo Simples Nacional e (ii) verificar os efeitos da exclusão sobre a sobrevivência dos negócios. Parte-se das seguintes hipóteses: (i) a falta de conhecimento sobre o regime tributário e a ausência de assessoria especializada contribuem para a inadimplência; (ii) a exclusão do Simples Nacional representa fator relevante na mortalidade precoce das empresas.

A relevância da pesquisa reside na necessidade de compreender os efeitos práticos do regime simplificado, especialmente em um cenário tributário nacional complexo, no qual a ausência de planejamento ou suporte técnico adequado pode comprometer a sustentabilidade

de negócios emergentes. Ao mesmo tempo que o Simples Nacional visa promover a formalidade e competitividade, os dados de exclusão revelam um descompasso entre a intenção normativa e os efeitos reais. O estudo busca, portanto, oferecer subsídios para o aperfeiçoamento da política pública tributária e contribuir para estratégias que evitem a informalidade e a falência de micro e pequenas empresas.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

A escolha de um regime de tributação diferenciado para empresas envolve conceitos fundamentais relacionados à regulação econômica, considerando que as normas jurídicas ora promovem o livre mercado, ora intervêm para corrigir falhas (Porto, 2019). Segundo a teoria neoclássica, a principal finalidade de qualquer empresa é a maximização do lucro, e, sob essa perspectiva, a tributação é vista como um custo que impacta diretamente na rentabilidade. Assim, a seleção do regime tributário deve ir além dos aspectos formais e considerar sua influência sobre o desempenho financeiro do negócio, alinhando-se ao objetivo de sustentabilidade e eficiência econômica.

Com base nesse entendimento, o referencial teórico da pesquisa se divide em três eixos principais: o primeiro trata da Ordem Econômica Brasileira e dos fundamentos que orientam a intervenção estatal no mercado; o segundo aborda o Sistema Tributário Nacional e os conceitos contábeis essenciais para a apuração dos tributos, destacando a influência da tributação na política fiscal e na formação de preços; e o terceiro se dedica à análise do Simples Nacional enquanto política pública de apoio às MPEs, com aprofundamento na legislação específica que fundamenta os resultados do estudo.

1.1 A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA

Levando em consideração os pressupostos microeconômicos, os mercados são compostos pela interação entre oferta e demanda

por bens e serviços. Sob a ótica da teoria neoclássica, entende-se que o funcionamento livre desses mercados, isto é, sem intervenção estatal, constitui uma forma eficiente de alocação de recursos (Porto, 2019). Todavia, essa autorregulação é viável apenas em contextos de equilíbrio, nos quais não haja a presença de fatores externos perturbadores, como as chamadas falhas de mercado. Tais falhas são definidas como "circunstâncias específicas que levam um sistema de livre mercado à alocação ineficiente de bens e serviços" (Porto, 2019, p. 35). Dentre os exemplos mais recorrentes, destaca-se a concentração de poder econômico, como nos monopólios, os quais, mesmo sob a perspectiva da teoria neoclássica, justificam determinadas formas de intervenção estatal na economia (Yeung, 2019).

Além das falhas de mercado clássicas, o próprio sistema tributário pode originar distorções econômicas capazes de afetar negativamente a competitividade empresarial. Nesse contexto, aplica-se a teoria econômica do peso morto dos tributos, segundo a qual impostos excessivos ou de estrutura complexa comprometem a eficiência do mercado ao elevar custos de produção, desestimular investimentos e incentivar a informalidade (Barbosa e Siqueira, 2001). Para mitigar tais efeitos, surgem regimes simplificados como o Simples Nacional, que visam à redução da carga burocrática e ao estímulo à permanência das empresas no mercado formal. É nesse ponto que o Estado de Direito assume papel fundamental, pois é por meio das normas jurídicas que se estabelecem os limites e formas legítimas de intervenção no mercado.

A esse conjunto normativo dá-se o nome de Ordem Econômica Brasileira. Antes de conceituá-la, no entanto, é necessário compreender o significado de "ordem jurídica", definida por Vidigal (1977) como um sistema de princípios e normas voltado à regulação harmônica das relações jurídicas. Já a ordem econômica pode ser entendida como o "tratamento jurídico disciplinado pela Constituição para a condução da vida econômica na Nação, limitado e delineado pelas formas estabelecidas pela própria Lei Maior para legitimar a intervenção do Estado no domínio privado econômico" (Figueiredo, 2014, p. 43).

Os principais dispositivos sobre essa regulação estão contidos nos artigos 170 a 192 da Constituição Federal de 1988. O art. 170 aponta os princípios e fundamentos da Ordem Econômica Brasileira.

Já no caput do referido artigo se extrai quais são os fundamentos da Ordem Econômica Brasileira, quais sejam: valorização do trabalho humano e livre iniciativa (Brasil, 1988). Este último é de suma relevância, pois é exatamente ele quem determina ser o capitalismo o sistema econômico adotado pelo Brasil, garantindo a liberdade de iniciativa e da propriedade privada.

A Constituição Federal de 1988 adota um modelo de capitalismo não puro, pois admite a intervenção estatal em determinadas situações, conforme afirma Silva (2013, p. 791): "a Constituição é capitalista, mas a liberdade é admitida enquanto exercida no interesse da justiça social [...]". O art. 170 da CF/88 reúne princípios liberais, como a propriedade privada e a livre concorrência, e princípios intervencionistas, como a função social da propriedade e o tratamento favorecido às pequenas empresas, permitindo uma atuação do Estado que busca conciliar interesses econômicos e sociais (Bensoussan e Gouvêa, 2022). A liberdade de empreender é reafirmada pelo parágrafo único do art. 170, introduzido pela Lei nº 13.874/2019, assegurando o livre exercício de atividades econômicas, salvo exceções legais (Brasil, 2019). Contudo, essa liberdade não é irrestrita, sendo condicionada pelos princípios constitucionais que estruturam uma liberdade empreendedora de caráter social (Salomão Filho, 2001).

O princípio da livre concorrência, ao seu turno, (art. 170, IV) não se confunde com a livre iniciativa, embora dela dependa. A Constituição garante a concorrência como meio de equilíbrio econômico, também entre grandes grupos e pequenas empresas (Fonseca, 2007). Assim, o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas (art. 170, IX) constitui uma forma legítima de intervenção do Estado para garantir isonomia e efetiva concorrência.

A tributação, nesse contexto, é o principal instrumento estatal de estímulo ou desestímulo econômico (Brasil, 1988), e o art. 179 reforça essa diretriz ao prever tratamento jurídico diferenciado para

pequenos negócios, com simplificação de obrigações. Dessa forma, princípios como justiça social e desenvolvimento equilibrado exigem um sistema tributário eficiente, justo e que preserve a capacidade produtiva dos agentes econômicos. É nesse cenário que se insere a Teoria da Tributação Ótima, proposta inicialmente por Frank Ramsey (1927) e desenvolvida por Diamond e Mirrlees (1971), cujo objetivo é maximizar o bem-estar social com o mínimo de distorções econômicas (Villas-Bôas, 2020). Essa teoria fundamenta os princípios da neutralidade tributária (EC nº 132/2023) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), propondo alíquotas que respeitem as diferenças de renda e elasticidades, equilibrando equidade e eficiência (Barbosa e Siqueira, 2001).

Villas-Bôas (2020) defende a superação da visão legalista do sistema tributário por uma abordagem mais integrada entre direito, economia e políticas públicas. Para o autor, é fundamental considerar os efeitos concretos do sistema sobre a economia real, especialmente sobre os pequenos negócios, reconhecendo a tensão entre o "ser" e o "dever-ser" na aplicação do direito tributário. A Teoria da Tributação Ótima, nesse sentido, contribui para reavaliar critérios do Simples Nacional, que, ao basear-se apenas no faturamento e setor de atuação, ignora variáveis como margem de lucro e sazonalidade. Em um país cuja carga tributária recai majoritariamente sobre o consumo, de natureza regressiva, esse modelo acentua desigualdades e impõe riscos aos pequenos negócios.

Assim, a avaliação crítica do Simples Nacional sob essa ótica revela a importância de um modelo mais alinhado aos valores constitucionais e à racionalidade econômica, reafirmando que a justiça fiscal exige uma estrutura tributária sensível à função social do tributo. Assim, a presente pesquisa busca contribuir para o aprimoramento da política tributária como instrumento de desenvolvimento econômico inclusivo, articulando a teoria da tributação ótima aos desafios enfrentados pelas MPEs no Brasil.

1.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O princípio federativo previsto na Constituição Federal de 1988 assegura autonomia financeira aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o que exige a repartição de competências, inclusive tributárias (Coêlho, 2016). Assim, os tributos representam receitas derivadas do Estado, essenciais para o custeio das despesas públicas. Segundo o IBPT (2023), das mais de 7,4 milhões de normas editadas desde a promulgação da Constituição, 6,58% tratam de matéria tributária, das quais 58,34% são normas municipais, 33,03% estaduais e 8,63% federais, distribuídas em mais de 90 tributos.

O Sistema Tributário Brasileiro apresenta distorções, como a predominância de tributos regressivos sobre bens e serviços, combinada à baixa arrecadação de tributos progressivos, o que acentua desigualdades e limita o crescimento econômico (Carvalho Júnior, 2023). Ainda que complexo, o sistema segue uma ordem legal clara, da criação à arrecadação, sendo o Simples Nacional um regime que busca reduzir essa burocracia (Minardi, 2018). O Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como prestação compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada (Brasil, 1966), sendo subdividido em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Os impostos, de competência de todos os entes, não possuem vinculação direta com atividade estatal específica (Machado, 2004). A União pode instituir sete impostos (CF/88, art. 153), além de novos por competência residual (art. 154). Os Estados instituem o ITCMD, ICMS e IPVA (art. 155), sendo o ICMS o tributo mais incidente nas atividades empresariais. Já os municípios são responsáveis pelo IPTU, ITBI e ISS (art. 156), com o ISS aplicando-se à prestação de serviços, com alíquotas entre 2% e 5% (LC 116/03). O Distrito Federal acumula competências estaduais e municipais (art. 147, CF/88).

As contribuições especiais têm caráter finalístico e são instituídas exclusivamente pela União (art. 149, CF/88), excetuando-se as previdenciárias de regimes estatutários. Essas contribuições possuem

natureza distributiva e são destinadas a finalidades específicas (Paulsen, 2020; Mazza, 2019). Como exemplos típicos incidentes sobre a atividade empresarial, destacam-se: CSLL, destinada à seguridade social (Lei 7.689/88); PIS, que incide sobre a receita bruta para financiar seguro-desemprego e abono salarial; e COFINS, que incide sobre o faturamento bruto e se destina ao custeio da seguridade (LC 70/91; Lei 10.833/03).

A partir da prática do fato gerador, nasce a obrigação tributária, conforme o art. 113 do CTN/66, que pode ser principal (pagamento do tributo ou penalidade) ou acessória (obrigações formais, como emissão de nota fiscal) (Costa, 2016). A relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte se inicia com o fato gerador e se orienta pelas normas que estruturam o sistema.

A título de exemplo (Tabela 1), as empresas optantes pelo Lucro Real suportam um rol extenso de mais de 12 obrigações acessórias periódicas, incluindo a Escrituração Contábil Digital, Escrituração Contábil Fiscal, SPED Fiscal, SPED Contribuições, DCTF, DIRF, entre outras. No Lucro Presumido, ao seu turno, o conjunto é um pouco menor, em torno de oito obrigações acessórias, incluindo a emissão da EFD ICMS/IPI, EFD-PIS/COFINS, DCTF, DIRF, GFIP, e-Social, ECF e, quando exigida pela contabilidade, ECD. Já no Simples Nacional a formalidade é bastante reduzida, exigindo apenas declarações mensais via PGDAS-D, declaração anual DEFIS, emissão de notas fiscais, escrituração simplificada de livros fiscais e contábeis, além de e-Social, GFIP, DIRF e RAIS, totalizando cerca de sete obrigações básicas.

No contexto do Simples Nacional, no entanto, há uma redução significativa n quantidade de obrigações acessórias a serem cumpridas, bem como da complexidade de emissão. Além disso, a depender da situação, a redução no valor da obrigação principal (LC 123/06) também pode ocorrer.

1.3 O SIMPLES NACIONAL

Ao formalizar uma atividade empresarial no Brasil, o empreendedor deve escolher, no momento da abertura da empresa, o regime tributário sob o qual a apuração e o pagamento dos tributos serão realizados. O ordenamento jurídico brasileiro prevê três regimes: Lucro Real e Lucro Presumido (ambos regidos pela Lei 9.718/1998), e o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2006. Enquanto os dois primeiros exigem apuração separada dos tributos devidos a cada ente federado (Crepaldi; Crepaldi, 2019), o Simples Nacional adota um modelo unificado de arrecadação mensal, com base na receita bruta da empresa, recolhida em guia única (Paulsen, 2020).

Nos termos do art. 13 da LC 123/06, o Simples Nacional abrange os seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISSQN (Brasil, 2006). O valor do tributo a pagar (quantum) é calculado a partir da aplicação de uma alíquota, expressa em percentual, sobre uma base de cálculo, definida em reais (Minardi, 2018). No caso do Simples Nacional, tanto a base de cálculo (faturamento bruto da empresa) quanto as alíquotas (variando entre 4% e 33%) já vêm previstas na própria Lei Complementar, sendo estas ajustadas conforme o ramo de atividade e a faixa de faturamento da empresa (Brasil, 2006).

Essa distribuição de alíquota pode significar uma significativa redução de carga tributária para as micro e pequenas empresas, especialmente na fase inicial no negócio em que, geralmente, o faturamento ainda é baixo. Observando a Tabela 1, é possível observar que a alíquota global pode variar de 4% (comércio) a 6% (serviços) nas faixas iniciais, incidindo sobre o faturamento bruto. Essa alíquota engloba tributos federais, estaduais e municipais, o que gera uma economia tributária significativa no início da atividade empresarial ou em ciclos de baixo faturamento.

A Lei Complementar nº 123/2006, ao instituir o Simples Nacional, previu em seu art. 1º diversos benefícios às micro e pequenas empresas, como a simplificação no recolhimento de tributos, redução

de obrigações acessórias trabalhistas e previdenciárias, além de acesso facilitado ao crédito e ao mercado, incluindo preferência em licitações públicas (Brasil, 2006). Contudo, a permanência no regime exige o cumprimento de determinadas condições, dentre as quais a ausência de débitos tributários. A existência de dívidas gera exclusão obrigatória da empresa, com efeitos a partir do mês subsequente à ocorrência do impedimento.

Outro limite importante imposto pelo Simples Nacional é a vedação à apropriação de créditos de tributos incidentes em etapas anteriores da cadeia produtiva, conforme arts. 23 e 24 da LC 123/06. Tal restrição compromete o princípio da não cumulatividade, constitucionalmente assegurado ao IPI, ICMS, PIS e COFINS, podendo causar distorções econômicas, especialmente quando empresas optantes integram cadeias com contribuintes de regimes não simplificados. Além disso, o art. 13-A da referida Lei determina que, ao ultrapassar o faturamento anual de R$ 3.600.000,00, o recolhimento de ICMS e ISS se dá fora do DAS, segundo a legislação do ente federado, impondo à empresa obrigações acessórias adicionais que fragilizam a principal vantagem do regime. Apesar dessas limitações, o Simples Nacional promove significativa redução da carga tributária e da burocracia, com alíquotas variáveis entre 4% e 22,90% conforme o ramo e faturamento (Brasil, 2006).

No entanto, desde que foi criado, o Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão responsável por regulamentar os aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, já editou mais de 170 Resoluções e, cada norma editada, aumenta-se a burocracia envolvendo o cumprimento de, sobretudo, obrigações acessórias.

Além disso, justamente por se tratar de um regime diferenciado de tributação, apresenta requisitos e limitações e, por isso, caso a empresa optante venha a acumular dívidas no decorrer do ano-calendário, ela será excluída, caso não efetue o pagamento ou parcelamento do débito (Brasil, 2006).

Conforme já mencionado anteriormente com base nos dados fornecidos pela Receita Federal (2023), em 2022 o valor de dívidas tributárias devidas por empresas do Simples Nacional, em nível nacional, variou em torno de R$ 11 bilhões, o que fez com que 282.213 mil empresas fossem excluídas do regime no ano, representando cerca de 1,3% total de empresas optantes do regime. Em 2023, por outro lado, de um total de 22.626.276 empresas optantes, 1.930.114 mil foram excluídas por débitos, isto é, 8,5% do total. Em Montes Claros, ao seu turno, no ano de 2023, o número de exclusões por dívidas chegou a 7.569, conforme demonstram as Tabelas 1 e 2.

Tabela 1– Exclusão do Simples Nacional entre os anos de 2021 e 2023 em âmbito nacional

Ano	Excesso de Faturamento	Dívidas	Decisão ADM/Judicial	Outros motivos	Infração	PJ Baixada
2021	687	347.300	2.518	48.731	2.212	2.143.512
2022	694	282.213	3.396	16.115	2.116	2.683.560
2023	1.039	1.930.114	4.191	53.994	2.525	4.286.156

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados da Receita Federal (2023).

Tabela 2 – Exclusão do Simples Nacional entre os anos de 2021 e 2023 em Montes Claros

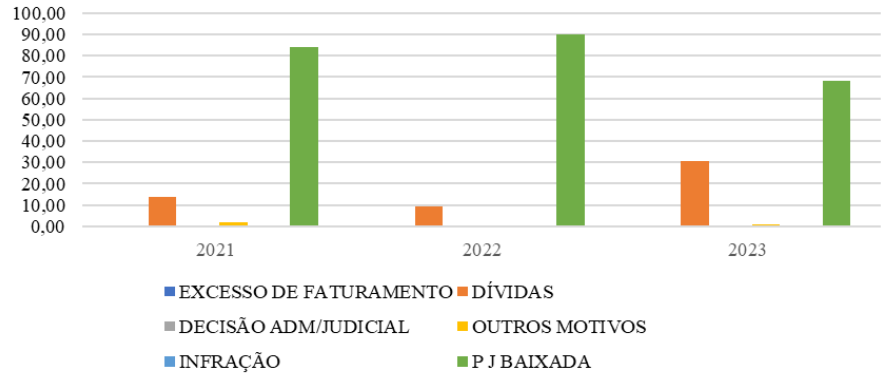
Ano	Excesso de Faturamento	Dívidas	Decisão ADM/Judicial	Outros motivos	Infração	PJ Baixada
2021	14	1.455	92	33	40	6.374
2022	24	1.528	76	1.146	19	7.763
2023	32	7.569	107	806	46	12.368

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados da Receita Federal (2023).

Há ainda de se pontuar que, dentre todos os motivos de exclusão nos anos de 2021, 2022 e 2023, o por dívidas somente perde para as exclusões em decorrência de baixa da empresa (Gráficos 1 e 2). Importante ainda pontuar que as exclusões por infrações geralmente envolvem motivos relacionados a ausência de cumprimento de

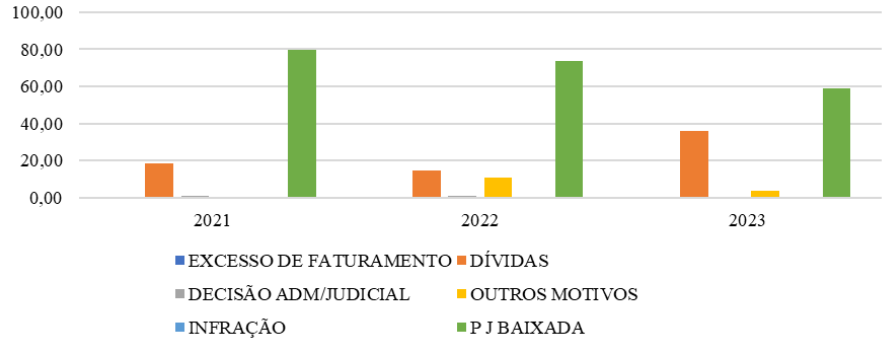
obrigações acessórias e de prática de crimes contra a Ordem Tributária Nacional, como o crime de contrabando ou descaminho que estão diretamente ligados com o não pagamento de tributos.

Gráfico 1 - Exclusão do Simples Nacional entre os anos de 2021 e 2023 em âmbito nacional



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados da Receita Federal (2023).

Gráfico 2 – Exclusão do Simples Nacional entre os anos de 2021 e 2023 em Montes Claros



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados da Receita Federal (2023).

Diante do cenário apresentado, o que se percebe é que o regime de tributação pelo Simples Nacional é um importante fator de incentivo à permanência dos pequenos empreendedores no mercado e que foi criado justamente no intuito de possibilitar a concorrência

de pequenas empresas com as de médio e grande porte, no entanto, o número exponencial de dívidas, que por consequência impedem a permanência no sistema (art. 17, V da LC 123/06) é um fator preocupante e que deve ser estudado a fim de se evitar prejuízo de cunho econômico e social.

2. METODOLOGIA

Esta pesquisa possui abordagem qualitativa, de natureza aplicada e caráter exploratório, voltada à compreensão das variáveis que levam micro e pequenas empresas (MPEs) à exclusão do Simples Nacional por dívidas tributárias, bem como à análise dos impactos dessa exclusão na continuidade dos negócios. A abordagem qualitativa busca interpretar o significado das percepções dos sujeitos em seus contextos, em vez de mensurar numericamente os dados (Gil, 2002). A escolha justifica-se pela necessidade de captar experiências e padrões subjetivos que não são acessíveis por métodos quantitativos.

Como estratégia metodológica principal, adotou-se o levantamento, caracterizado pela interrogação direta dos sujeitos (Gil, 2002), sendo especialmente adequado à investigação de variáveis em situações naturais (Martins e Theóphilo, 2007). A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado na plataforma "*Google Forms",* contendo 20 questões (13 fechadas e 7 abertas), submetido ao Comitê de Ética da Unimontes (CAAE: 86160224.8.0000.5146). A pesquisa foi divida em três eixos: (i) perfil dos empresários e seus negócios; (ii) causas da inadimplência e exclusão; (iii) realidade vivenciada após a exclusão do Simples Nacional.

A amostragem foi do tipo não probabilística por conveniência, adequada à natureza qualitativa da pesquisa e à investigação de fenômenos ainda pouco estudados (Strauss e Corbin, 2008). A seleção dos participantes, empresários de Montes Claros/MG excluídos do Simples por inadimplência, ocorreu até o alcance da saturação teórica,

momento em que novas respostas não acrescentavam informações inéditas ao estudo.

A análise de dados seguiu a técnica da análise de conteúdo, dividida em três etapas: (i) organização e leitura flutuante do material, com identificação de categorias preliminares; (ii) categorização das respostas com base na recorrência de temas, agrupadas em dois eixos centrais: "motivos da inadimplência" e "realidade após a exclusão"; (iii) interpretação e tratamento dos resultados, com identificação de padrões e extração de sentidos a partir dos relatos. A categorização foi dedutiva, fundamentada nos objetivos específicos e no referencial teórico, e as unidades de significado foram extraídas das respostas abertas com base nesses eixos temáticos.

3. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Antes de analisar os fatores relacionados à exclusão do Simples Nacional e sua influência na mortalidade empresarial, faz-se necessária a compreensão do perfil dos empresários participantes da pesquisa. Esta seção caracteriza os respondentes em termos de faixa etária, nível de escolaridade, contexto de escolha do Simples Nacional e tempo de atuação como empreendedores. Compreender essas características fornece contexto para interpretar como e por que esses empreendedores enfrentaram dificuldades tributárias que culminaram na exclusão do Simples Nacional, bem como as implicações disso na sobrevivência (ou mortalidade) de suas empresas.

Em relação à faixa etária dos entrevistados, observa-se que predomina no grupo de respondentes as idades entre 46 e 60 anos, correspondendo a 30% do total, seguida pelas idades entre 36 e 45 anos (27%). Isso indica que mais da metade dos empreendedores possui mais de 36 anos de idade, destacando uma população de empresários de meia-idade ou maduros. Apenas 5% têm menos de 25 anos, evidenciando uma baixa participação de empreendedores jovens na amostra, enquanto cerca de 20% já ultrapassaram os 60 anos.

Esse perfil etário sugere que a problemática da exclusão do Simples Nacional por dívidas tributárias não se limita a empreendedores iniciantes; ao contrário, atinge também proprietários experientes e em fase madura de carreira empresarial.

De fato, de acordo com pesquisa sobre o perfil das MPEs no Brasil, realizada pelo Sebrae (2024), cerca de 76,2% dos Micro e pequenos empresários do Brasil possuem idade entre 30 e 59 anos, o que está alinhado à concentração observada no levantamento realizado nesta pesquisa, que indica o empreendedorismo nas faixas intermediárias e mais altas de idade.

Em relação ao tempo de atividade entre os entrevistados, cerca de 58% estão há mais de 10 anos no mercado, indicando uma longa trajetória empresarial. Outros 17% atuam entre 4 e 7 anos, ao passo que apenas 7% estão na fase inicial, com menos de 1 ano de operação. Somando-se às empresas com 8 a 10 anos (8%), nota-se que aproximadamente dois terços possuem 8 anos ou mais de existência. Esse cenário confirma que a maior parte das empresas pesquisadas foram consolidas no mercado ao longo do tempo.

Tipicamente, a literatura sobre mortalidade precoce destaca fatores como falta de planejamento, gestão deficiente e inexperiência como causas de fracasso nos primeiros anos. No presente caso, entretanto, mesmo empresas longevas e presumivelmente bem estabelecidas enfrentaram acúmulo de dívidas tributárias a ponto de serem excluídas do Simples Nacional, mesmo sendo este, em tese, um regime mais favorecido. Isso pode indicar que, após os anos iniciais, novos desafios financeiros e fiscais surgem, como o crescimento desordenado, aumento da carga tributária com o faturamento e até mesmo recessões econômicas, conforme será demonstrado no tópico 3.2.

Muitos desses empresários, apesar de veteranos, acabaram enfrentando uma crise tributária capaz de ameaçar sua continuidade. Essa constatação reforça a relevância do estudo: nenhuma pesquisa anterior explorou especificamente a exclusão do regime simplificado como fator de mortalidade, e os resultados aqui apresentados indicam,

pelo menos no que tange ao escopo da amostra coletada, que mesmo negócios experientes não estão imunes a esse risco. Em outras palavras, longevidade no mercado não garante perenidade se a gestão tributária não for satisfatória ao longo de toda a vida da empresa.

Portanto, encontrar principalmente empreendedores veteranos entre os excluídos do regime simplificado sugere que desafios tributários podem surgir em estágios posteriores do ciclo de vida do negócio, podendo contribuir para uma mortalidade tardia de empresas antes consideradas estabelecidas.

Outro dado interessante surge ao analisar o contexto em que o Simples nacional foi escolhido como regime de tributação pelos respondentes. De um modo geral, as respostas dadas sugerem que o planejamento tributário prévio é pouco levado em consideração no momento de escolha do regime e que a adoção ao Simples Nacional ocorre, em grande parte, por automatismo ou falta de planejamento tributário estratégico. Cerca de 57,5% dos respondentes declararam que a escolha se deu por busca por menor carga, simplicidade ou por orientação do contador. Apenas 20% declararam que a escolha se deu com base em algum contexto de planejamento, embora não tenha havido nenhuma resposta que indicou com precisão direta a realização de um planejamento tributário especifico para esse fim.

Ou seja, embora haja empresários que tomaram decisões com algum grau de planejamento ou orientação técnica, uma parcela significativa ainda demonstra fragilidade no processo decisório tributário, o que pode comprometer a sustentabilidade do negócio no médio e longo prazo. Prova disso é que 60% dos respondentes sequer consideraram outras opções de regime ao fazerem sua escolha.

Desta forma, ao analisar o contexto geral relacionado ao perfil dos empresários participantes da pesquisa, o tempo de empresa, bem como a forma como se deu a opção pelo regime do Simples Nacional é possível deduzir que, na maioria dos casos, essa escolha não decorre de uma análise comparativa estruturada. Ao contrário, observa-se que a decisão é frequentemente influenciada por orientações externas,

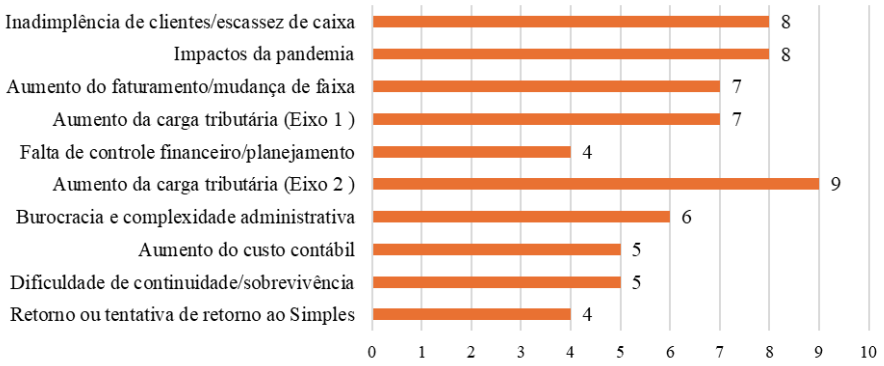
percepções de simplicidade ou automatismo, e não por critérios técnicos adequados à realidade econômica do empreendimento.

Por outro lado, conforme pontua Lopes (2024), o Simples Nacional, embora concebido para simplificar, apresenta excesso de detalhes e sofre com frequentes modificações, contribuindo para a existência de complexidades. Portanto, escolher apenas com base na superficial sensação de simplicidade e redução de carga tributária pode contribuir para a dificuldade em manter a sustentabilidade financeira das MPEs, dadas as frequentes exclusões por dívidas, conforme apontado neste trabalho.

3.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a demonstração dos resultados referentes ao perfil dos empresários entrevistados, chega-se ao ponto central desta pesquisa: compreender os motivos da inadimplência tributária que geram a exclusão do Simples Nacional e se essa exclusão pode ser considerada um fator determinante para a mortalidade precoce dessas empresas, conforme ilustrado no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Frequência das categorias temáticas (Eixos 1 e 2)



Fonte: Elaboração própria com base em dados retirados do questionário (2025).

O gráfico 3, portanto, ilustra a frequência com que as categorias temáticas emergiram nas respostas dos empresários participantes, organizadas segundo os dois eixos da análise: Eixo 1 (motivos que levaram à inadimplência tributária) e Eixo 2 (realidade enfrentada após a exclusão do Simples Nacional). Além disso, essa representação demonstra os principais fatores que contribuem para a vulnerabilidade tributária e operacional das micro e pequenas empresas, revelando uma inter-relação entre causas (motivo das dívidas) e consequências (exclusão do Simples Nacional) que impactam diretamente a sustentabilidade do negócio. Ou seja, demonstra que os mesmos fatores que originam a inadimplência tendem a se desdobrar em consequências mais graves após a exclusão, formando um ciclo de vulnerabilidade tributária.

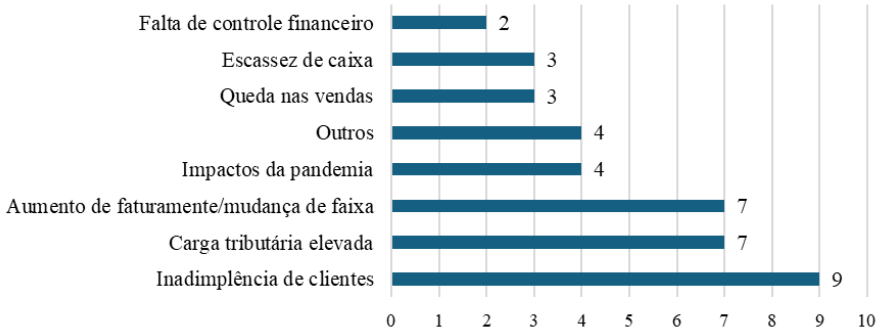
3.1.1 MOTIVOS DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

A análise das respostas do questionário sugere que a inadimplência das micro e pequenas empresas, de um modo geral, não decorre de um único fator isolado, mas de um conjunto de variáveis estruturais e conjunturais que se inter-relacionam. Dentre

as falas dos respondentes, destacam-se com maior frequência aquelas que apontam que a dificuldade em manter a regularidade fiscal se deu em decorrência da inadimplência de clientes, aumento de custos com o crescimento da empresa e fragilidade no controle financeiro.

Como já mencionado, a análise sobre os motivos/ variáveis que levaram à inadimplência tributária foram categorizadas e distribuídas em oito categorias, conforme demonstrado pelo Gráfico 4.

Gráfico 4– Motivos da inadimplência tributária



Fonte: Elaboração própria com base em dados retirados do questionário (2025).

As respostas categorizadas foram relacionadas às seguintes perguntas abertas incluídas no questionário: "Em que momento começou a ser difícil pagar mensalmente o Simples Nacional?", "Quais fatores você acredita que contribuíram para as dívidas da sua empresa?".

A primeira pergunta buscou identificar o contexto temporal e a situacional da inadimplência, oportunizando capturar fatores conjunturais, como a pandemia, sazonalidade ou aumento do faturamento. Já a segunda pergunta serviu como aprofundamento da anterior, solicitando uma explicação mais reflexiva por parte do respondente e permitindo justificativas mais estruturais, como a falta de planejamento, carga tributária elevada, queda de vendas, entre outros.

Dentre as diversas categorias analisadas, é significativo observar que o aumento do faturamento, geralmente associado a indicadores positivos de desempenho, surge como um fator de dificuldade para o pagamento de tributos: "Quando o faturamento começou a subir" é uma fala bastante recorrente, correspondendo a 17,9% dos motivos, conforme apresentado no Gráfico 7.

De fato, as alíquotas do Simples Nacional, previstas na LC123/06, são graduadas de acordo com o seguimento e a faixa de faturamento da empresa. No levantamento realizado (2025), foi possível averiguar que cerca de 53,6% dos respondentes estão no ramo da prestação de serviços, enquanto comércio e indústria representam 35,7% do total. Ao analisar as faixas de alíquota para o setor de serviços prevista na LC 123/06, nota-se que elas variam entre 4,50% e 33%, incidentes sobre o faturamento total da empresa. Como já mencionado, a graduação dessas alíquotas será de acordo com o faturamento, conforme exemplificada na Tabela 3.

Tabela 3 – Alíquota Simples Nacional para prestação de serviços

RECEITA BRUTA EM 12 MESES (EM R$)		ALÍQUOTA	VALOR A DEDUZIR
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Fonte: Elaboração própria (2025).

Portanto, a variação da alíquota de acordo com o crescimento da empresa tem uma variação considerável. O crescimento abrupto de uma empresa, de fato, pode gerar um aumento considerável na carga

tributária. Desse modo, os dados sugerem que o regime do Simples Nacional, ao invés de funcionar somente como uma política contínua de incentivo à formalização e ao crescimento empresarial, também possa trazer "penalidades" indiretas à expansão do negócio ao agravar a carga tributária por meio da progressividade das alíquotas, o que, mais uma vez, reforça a necessidade de planejamento tributário e análise prévia se o regime do Simples é realmente o mais indicado para o negócio, mesmo sendo, em regra, um regime de incentivo as micro e pequenas empresas.

Seguindo na análise do questionário, a maior parte dos empresários, correspondente a 38,5%, atribui o acúmulo de dívidas à inadimplência dos clientes, queda de vendas ou à quebra de fluxo de caixa, como indica a resposta: "Quando os clientes começaram a atrasar os pagamentos". É um fato que a queda de venda associada à inadimplência de clientes e à manutenção de custos fixos e obrigações tributárias leva a queda de faturamento, especialmente em empresas de pequeno porte e com baixa margem de reserva, podendo, sim, contribuir para um estado de dificuldade financeira.

No entanto, é curioso notar que, enquanto para uma parcela dos respondentes (38,5 %) a queda de faturamento contribui para a inadimplência tributária, para outra parcela (17,9%) o aumento do faturamento que, consequentemente ocasionou o aumento da alíquota incidente, também contribui para a inadimplência tributária. Ou seja, há uma provável tensão estrutural no regime do Simples Nacional: ele pode ser oneroso tanto para empresas que crescem quanto para aquelas que sofrem algum tipo de retração.

Nesse sentido, as alíquotas progressivas do Simples Nacional, juntamente com o efeito cumulativo sobre o faturamento bruto, podem estar atuando como um desestimulo ao crescimento, tornando-se uma espécie de "armadilha fiscal". Esse dado reforça, mais uma vez, a necessidade de planejamento tributário, sobretudo em situações de crescimento.

A crise sanitária de 2020, ocasionada pela COVID-19, também aparece como um marco temporal de vulnerabilização de muitos

negócios. A menção direta à pandemia, "a partir da pandemia de 2020", revela como choques externos de grande magnitude afetam de forma assimétrica os pequenos negócios. No contexto da COVID-19, empresas de menor porte, especialmente aquelas enquadradas no Simples Nacional, foram severamente impactadas por restrições de funcionamento, queda abrupta na demanda e interrupções nas cadeias de suprimento.

Esse dado pode indicar que a ausência de reservas financeiras e o limitado acesso a crédito emergencial fizeram com que muitos empreendedores priorizassem despesas operacionais imediatas, como folha de pagamento e fornecedores, em detrimento do recolhimento dos tributos. Embora o governo tenha implementado medidas paliativas na época, como prorrogação de vencimentos e linhas de crédito com garantia pública, como o Pronampe (2020), instituído pela Lei nº 13.999/2020, esses instrumentos mostraram-se insuficientes para assegurar a regularidade fiscal de empresas em setores fortemente atingidos, como serviços presenciais, alimentação e comércio de bens não essenciais.

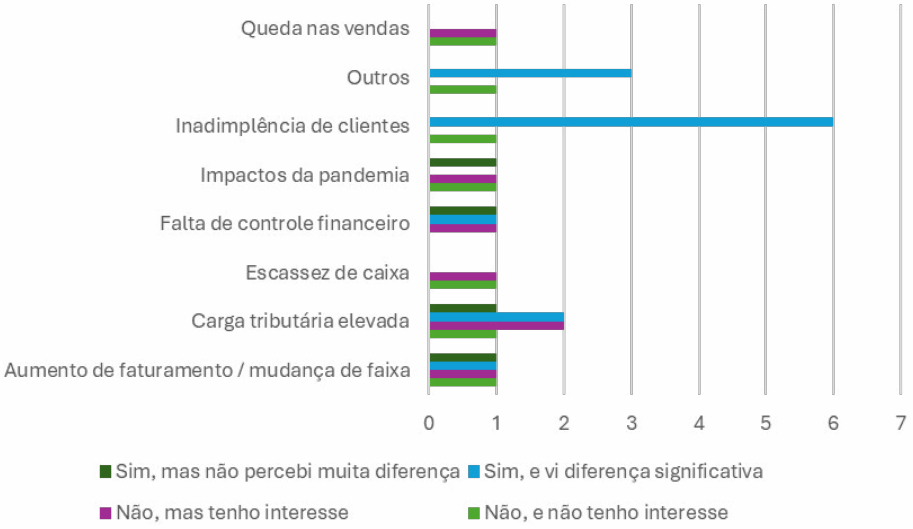
Do ponto de vista estrutural, a pandemia expôs uma fragilidade do regime do Simples Nacional: sua aparente simplicidade tributária não foi acompanhada de uma rede de proteção eficaz para períodos de crise sistêmica. Assim, a inclusão da pandemia entre os principais motivos de inadimplemento evidencia não apenas uma conjuntura excepcional, mas também a vulnerabilidade crônica das micro e pequenas empresas frente a choques macroeconômicos, vulnerabilidade essa agravada pela lógica regressiva do sistema tributário brasileiro e pela ausência de mecanismos anticíclicos eficazes voltados a esse segmento.

Adicionalmente, há forte presença de falas como "Falta de controle das finanças e de controle de caixa", demonstrando a ausência de práticas mínimas de planejamento tributário e gestão financeira. Quando confrontados com a pergunta 19 do questionário, sobre a realização de planejamento tributário, 35% dos respondentes afirmaram nunca ter realizado qualquer forma de planejamento,

enquanto outros 7,5% disseram que fizeram, mas não perceberam resultados significativos. Já 57,5% dos respondentes disseram já ter realizado planejamento tributário e que sentiu diferença significativa.

Interessante observar que mesmo entre os empresários que afirmaram ter realizado planejamento tributário, especialmente aqueles que perceberam benefícios tangíveis, os principais motivos de inadimplência ainda se concentram em fatores externos, como a inadimplência de clientes e o aumento da carga tributária decorrente do crescimento do faturamento, conforme demonstrado pelo Gráfico 5.

Gráfico 5– Motivos da inadimplência tributária x Planejamento Tributário



Fonte: Elaboração própria com base em dados retirados do questionário (2025).

Isso sugere que, caso tenha sido realizado de forma correta, o planejamento, embora útil, não elimina os efeitos da lógica fiscal regressiva do Simples Nacional e dos riscos de mercado. Por outro lado, os que nunca realizaram planejamento, mas têm interesse, também relataram dificuldades associadas à elevação dos tributos, escassez de caixa e baixa previsibilidade de receitas, indicando que

o desejo de adotar uma postura mais estratégica surge da percepção clara dos prejuízos causados pela ausência de organização tributária.

A presença de respondentes que não realizam e não demonstram interesse em planejar seus tributos, mesmo diante de inadimplência recorrente, evidencia um grupo mais vulnerável, desconectado das ferramentas que poderiam mitigar sua fragilidade fiscal. A análise reforça que a adoção de práticas de planejamento não é uma garantia de regularidade, mas sua ausência amplia consideravelmente o risco de descumprimento e exclusão do regime tributário simplificado.

Por fim, embora o regime do Simples Nacional seja, em tese, mais simplificado, uma parcela relevante dos entrevistados menciona a elevada carga tributária desde o início das atividades: "Sempre achei alta a carga tributária, ficando difícil acompanhar". A percepção de que o regime já se inicia oneroso para determinados perfis de negócio, como prestadores de serviços, revela que a simplificação administrativa não necessariamente se traduz em justiça fiscal.

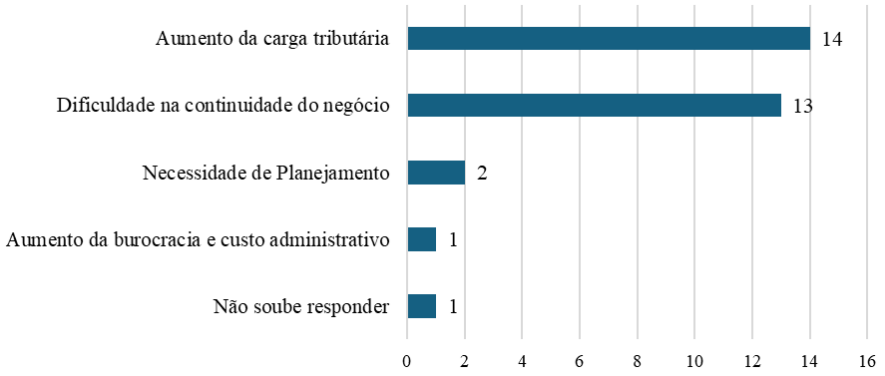
3.1.2 REALIDADE APÓS A EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

As respostas fornecidas no questionário revelam, de um modo geral, um agravamento significativo nas condições operacionais e financeiras enfrentadas pelas empresas após a exclusão do Simples Nacional. Mesmo com manifestações breves, é possível identificar padrões que apontam para um cenário de aumento da dificuldade de manutenção da atividade empresarial.

No total, foram recebidas 39 respostas válidas à pergunta sobre a realidade vivenciada após a exclusão. Desse conjunto, 8 respostas foram retiradas da análise referente ao eixo 2, por indicarem que, no contexto temporal considerado, as empresas não haviam sido excluídas do Simples Nacional. A exclusão dessas respostas teve como objetivo garantir maior precisão na leitura dos efeitos da exclusão sobre a realidade das empresas. As 31 respostas remanescentes foram categorizadas de acordo com os tipos de dificuldades enfrentadas

após a exclusão do regime simplificado, distribuídas de acordo com o Gráfico 6.

Gráfico 6– Realidade após exclusão do Simples Nacional



Fonte: Elaboração própria com base em dados retirados do questionário (2025).

Ressalta-se que essas mesmas 8 (oito) respostas não foram excluídas das análises anteriores, relativas ao eixo 1 do trabalho, pois seus conteúdos, ainda que não relacionados à exclusão, contribuíram para o entendimento dos motivos da inadimplência tributária, o que também integra os objetivos específicos da pesquisa.

Seguindo com a análise da realidade pós exclusão, a principal dificuldade mencionada refere-se ao aumento da carga tributária, apontada por 45,2% dos respondentes. Expressões como "Aumentou a carga tributária", "Indignado com o percentual tributário" e "Os valores tributados aumentaram" ilustram a percepção recorrente de que a exclusão resultou em um novo patamar de obrigações fiscais, mais oneroso e, por vezes, desproporcional à capacidade financeira das micro e pequenas empresas. Esse dado é particularmente relevante por validar, empiricamente, a hipótese de que o Simples Nacional representa não apenas uma simplificação operacional, mas também uma economia tributária decisiva para a permanência desses negócios no mercado.

A segunda categoria de maior frequência foi a dificuldade na continuidade do negócio, indicada por 41,9% dos respondentes. Embora nenhuma das respostas declare expressamente o encerramento da empresa, termos como "prejuízo grande", "difícil sobrevivência", "piorou significativamente" e "Praticamente meu negócio parou" sugerem um alto nível de fragilidade após a exclusão. Trata-se de relatos que, somados, evidenciam o risco de estagnação ou retração grave da atividade econômica, reforçando o argumento de que a exclusão pode ser um fator de mortalidade empresarial precoce.

Além disso, 6,5% dos entrevistados mencionaram a necessidade de um esforço adicional de planejamento como consequência direta da exclusão, com falas como "foi necessário muito planejamento e persistência" ou "precisou de melhor organização financeira". Embora menos frequente, esse grupo demonstra que parte das empresas conseguiu se reorganizar diante do novo cenário, ainda que sob maior pressão administrativa e financeira.

O aumento da burocracia e dos custos administrativos, por sua vez, foi relatado por 3,2% dos respondentes, sendo expresso de forma direta nas falas "Um aumento substancial de impostos e obrigações acessórias" e "mais obrigações a serem feitas". Embora tenha aparecido com baixa incidência isolada, esse fator muitas vezes está interligado ao aumento do custo fiscal, compondo o quadro geral de agravamento das condições de operação fora do Simples Nacional.

Por fim, 3,2% dos respondentes afirmaram não saber descrever os efeitos da exclusão, o que indica um nível de desinformação ou de afastamento da gestão financeira que, por si só, já evidencia a vulnerabilidade desses negócios.

A partir dessas manifestações, portanto, é possível sustentar que, para parte significativa dos entrevistados, a exclusão do Simples Nacional agravou sobremaneira a capacidade de gestão tributária e operacional dos negócios. Ainda que não se possa afirmar com base nas respostas que a exclusão tenha causado o encerramento das empresas, os dados sugerem que ela atuou como fator crítico de

fragilização, contribuindo para o cenário de estagnação ou retração empresarial.

Complementando a análise e reforçando os efeitos da realidade severa após a exclusão, algumas perguntas objetivas foram feitas ao final do questionário, relacionadas ao aumento do custo contábil após a exclusão, possibilidade de retorno para o Simples Nacional, e a imprescindibilidade do regime para sobrevivência da empresa.

Ao responder o questionário, 70% dos respondentes relataram, de forma objetiva, que a assessoria contábil ficou mais cara após a exclusão. Essa percepção confirma empiricamente os relatos anteriormente agrupados na categoria "aumento da burocracia e do custo administrativo" na análise de conteúdo, evidenciando os efeitos diretos que a exclusão do Simples causa no custo com serviços auxiliares à conformidade tributária.

No que diz respeito à possibilidade de retorno ao Simples Nacional, 46,9% dos respondentes excluídos conseguiram ser readmitidos no regime simplificado. Outros 34,4% afirmaram que não conseguiram retornar e 18,8% estavam em processo de retorno no momento da resposta. Esses números revelam que, para uma parcela expressiva das micro e pequenas empresas, a saída do Simples não foi um evento temporário ou passível de reversão simples. Essa permanência forçada fora do regime, somada ao aumento de custos e carga tributária, pode agravar o risco de mortalidade precoce, sobretudo entre os contribuintes que não têm estrutura para operar nos regimes ordinários. Por fim, 95% dos respondentes afirmaram que a permanência no regime é fundamental para a continuidade do seu negócio, o que reforça a centralidade do Simples Nacional como instrumento de manutenção da atividade empresarial.

Portanto, pelo menos no que se refere ao universo da amostra, foi possível verificar que a exclusão do Simples Nacional representa, para muitas Micro e Pequenas Empresas, não apenas uma mudança de regime tributário, mas uma ruptura com as condições mínimas de permanência no mercado formal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa desenvolveu um estudo sobre os fatores determinantes que levam micro e pequenas empresas (MPEs) do município de Montes Claros-MG a serem excluídas do Simples Nacional por dívidas tributárias, assim como sobre as possíveis consequências dessa exclusão para a continuidade de suas atividades. O objetivo geral foi identificar os principais fatores que provocam a inadimplência tributária e avaliar se a exclusão do regime pode ser considerada como um fator que influencia diretamente a mortalidade precoce dessas empresas. De forma específica, buscou-se verificar quais as causas levam essas empresas à inadimplência, compreender a realidade vivenciada após a exclusão do regime.

Com base nesses objetivos, as hipóteses iniciais foram de que a falta de conhecimento sobre legislação tributária contribui para a inadimplência tributária e, consequentemente, para a exclusão do Simples Nacional. Também foi considerada a hipótese de que a exclusão desse regime seria um fator determinante para a mortalidade precoce das empresas. Metodologicamente, adotou-se uma abordagem qualitativa, com coleta de dados primários por meio de questionário estruturado aplicado às empresas excluídas do Simples Nacional em Montes Claros-MG.

Os resultados da pesquisa indicaram que a inadimplência tributária das MPEs está relacionada a fatores como o aumento repentino da carga tributária devido à mudança de faixa dentro do Simples Nacional, dificuldades relacionadas ao controle financeiro inadequado e elevada inadimplência por parte dos clientes, além dos efeitos adversos da pandemia da Covid-19. Esses fatores combinados apresentaram-se como causas significativas para a incapacidade dessas empresas de cumprir suas obrigações tributárias regularmente.

No tocante às consequências da exclusão do Simples Nacional, as respostas dos empresários sugerem que essa exclusão agrava as dificuldades financeiras, devido ao aumento significativo nos custos administrativos e operacionais e à maior complexidade do novo

regime tributário adotado. Embora não tenha sido possível afirmar categoricamente que a exclusão leva diretamente à mortalidade precoce das MPEs, os dados indicam claramente que ela exerce influência negativa expressiva sobre a continuidade das operações das empresas estudadas.

Do ponto de vista teórico, esta pesquisa reforça as discussões sobre a tributação ótima, destacando a importância de políticas tributárias alinhadas à capacidade contributiva das empresas. O estudo evidencia, ainda, que uma tributação mais simplificada, por si só, pode não ser suficiente para garantir a sustentabilidade das MPEs, sendo necessário que o regime adotado leve em conta critérios mais amplos e dinâmicos relacionados à realidade operacional e financeira das empresas.

Empiricamente, os resultados oferecem subsídios importantes para gestores, contadores e formuladores de políticas públicas. Destaca-se a necessidade urgente de políticas voltadas à educação tributária e de assessoria contábil acessível às micro e pequenas empresas, de modo a capacitá-las na escolha adequada dos regimes tributários e na gestão financeira eficiente. Essas medidas poderiam contribuir para reduzir os índices de inadimplência tributária e mitigar as consequências negativas decorrentes da exclusão do Simples Nacional.

Por fim, ressalta-se que a temática tratada neste estudo tem elevada relevância para a sustentabilidade econômica das micro e pequenas empresas brasileiras. Acredita-se que as reflexões aqui apresentadas possam contribuir para um debate acadêmico e prático mais consistente, incentivando ações que garantam não apenas a sobrevivência dessas empresas, mas também seu crescimento e fortalecimento no mercado. A importância do planejamento tributário individualizado, juntamente com políticas públicas eficazes e acessíveis, mostra-se imprescindível para evitar situações críticas de vulnerabilidade financeira e, consequentemente, garantir a saúde econômica das micro e pequenas empresas no Brasil.

REFERÊNCIAS

A importância do Simples Nacional. **Agência Sebrae de notícias.** 16 de janeiro de 2023. Disponível em: https://agenciasebrae.com.br/dados/a-importancia-do-simples-nacional/. Acessado em 01 de dezembro de 2023.

ALVARENGA, R. **Study of Factors Contributors to Death of Micro and Small Companies in the State of Maranhão. International Journal Of Innovation** (IJI Journal), 4(2), 106.2016 doi: http://dx.doi.org/10.5585/iji.v4i2.36.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Texto para Discussão nº 811. Rio de Janeiro: IPEA, 2001.

BARBOSA, Ana Luiza Neves; SIQUEIRA, Rozane Bezerra; **Imposto Ótimo Sobre O Consumo: Resenha Da Teoria E Uma Aplicação Ao Caso Brasileiro.** São Paulo. IPEA. 2001.

BATISTA, Fabiano Ferreira et al., **Uma Investigação acerca da Mortalidade das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte da Cidade de Sousa, PB**. Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 2, no 1, 2012, p.56-71.

BENSOUSSAN, Fábio Guimarães, GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Manual de Direito Econômico**, São Paulo: Juspodivm, 2002.

BRASIL, Governo Federal. **Painéis do Mapa de Empresas,** 10 de novembro de 2023. Disponível em: https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas. Acessado em 01 de dezembro de 2023.

BRASIL, **Lei Complementar nº 123.** Brasília, de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL, Lei n°5.172 (1996), **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, 1996.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Lista de devedores da PGFN.** Disponível em: https://www.listadevedores.pgfn.gov.br/. Acessado em 01 de dezembro de 2023.

BRASIL, Receita Federal, **Receita Federal do Brasil notifica devedores do Simples Nacional**, 15 de setembro de 2022. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=fc90c439-4db3-4ab3-96c0-1fdda2d4d46e. Acessado em 19/01/2023 e https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/ConteudoApoio/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRASL, Superior Tribunal de Justiça (primeira turma). Recurso Especial Repetitivo. "Inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014. Aqui se trata de observância à estrita legalidade tributária".1.405.244 SP, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, ago. 2018

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil.** Instituto

de Pesquisa Econômica Aplicada – ipea, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em 21 Nov. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro,** 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional.** Rio de Janeiro: FGV Direito Rio. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões, **Auditoria fiscal e tributária,** 2ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

FALQUETO, Junia Maria Zandonade; HOFFMANN, Valmir Emil; FARIAS, Josivania Silva. **Saturação teórica em pesquisas qualitativas: relato de uma experiência de aplicação em estudo na área de administração.** Ciências da Administração. v. 20, n. 52, p. 40-53, dezembro. 2018.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu**. Lições de Direito Econômico**: Rio de Janeiro, Forense, 2014, pág. 43.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FREITAS, Aline. Agência Sebrae de notícias. **Onze de cada 100 pequenos negócios do Brasil estão em Minas Gerais.** 05 de outubro de 2023. Disponível em: https://mg.agenciasebrae.com.br/economia-e-politica/dez-de-cada-100-pequenos-negocios-do-brasil-estao-em-minas-gerais/. Acessado em 01 de dezembro de 2023.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. Atlas. São Paulo, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 6 ed. Atlas. São Paulo,2008.

GODARTH, Kellerman Augusto Lemes; LEISMANN, Edison Luiz. **Fatores discriminantes de mortalidade e sobrevivência de MPE'S de Francisco Beltrão – Paraná**. Revista Eletrônica Ciêntifica do GRA-PR -2016.

HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Hilarion Duarte Cavalcante. **Simples Nacional: uma análise sob a perspectiva da competitividade tributária**. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da FGV. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Rio de Janeiro, 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed. Malheiros editores, São Paulo, 2004

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da**

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**, 5ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

PAULA, Roberta Manfron de; COSTA, Daiane Leal; FERREIRA, Manuel Portugal. **A Percepção da Carga Tributária nas Micro e Pequenas**

Empresas antes e após o Simples Nacional. Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, v.11, n.1, 2017. p. 34-51.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PINHEIRO, Armando Castelar Pinheiro; PORTO, Antônio José Maristrello e SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. **Direito e Economia: diálogos**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019 (pág. 25-20).

PORTO, Antônio José Maristrello. Princípios de análise do direito e da economia. *In:*

QUANTIDADE de normas editadas no Brasil. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. São Paulo: Disponível em: https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/#:~:text=Um%20estudo%20conduzido%20pelo%20Instituto,845%20normas%20por%20dia%20%C3%BAtil. Acessado em 19/01/2023.

SALES, Rodrigo Lacerda; BARROS, Aluizio Antonio de; PEREIRA, Cláudia Maria Miranda de Araújo. **Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro**. Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, v.5, n.1, 2011. p.68-84.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica (princípios e fundamentos jurídicos)**. São Paulo: Malheiros, 2001.

SANTINI, Eleusa Vasconcelos, et al; **Fatores de mortalidade em Micro e Pequenas Empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul.** Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios. 2015.

SBARAINI, Jair; OLIVEIRA, Reginaldo. **Um estudo sobre o impacto da orientação empresarial na taxa de sobrevivência das microempresas da cidade de Campinas-SP**. Revista da micro e pequena empresa (RMPE). Vol. 15, Nº 2, Mai-Ago 2021, 103 de 120.

SERENO, Luiz Gustavo Fernandes; SAIANI, Carlos Cesar Santejo; RIBEIRO, Cássio Garcia. **Por que as empresas morrem? Efeitos do Simples Nacional na taxa de falência das micro e pequenas empresas brasileiras**. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 3, 2022. P. 601-626.

SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo: Malheiros, p.79 1, 2013.

SILVA, Liandra Costa da, et al; **Fatores Condicionantes à Mortalidade de MPE's – Micro e Pequenas Empresas no Brasil.** Revista de psicologia. Id on Line Rev. Psic. V.17, N. 65, fevereiro/2023, p. 141-149.

STRAUSS, A.; Corbin, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

VIDIGAL, Geraldo. **Teoria Geral do Direito Econômico**, São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, pág. 82.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: passado, presente e futuro. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, n. 34, p. 275-283, 2020

VINUTO, Juliana. **A amostragem em bola de neve na pesquisa qualitativa: um debate aberto**. Campinas, Revista Temáticas. 2014, p. 203-220.

WILBERT, Marcelo Driemeyer; ALCÂTARA, Lucas Teles; SERRANO, André Luiz Marques. **Impactos do Simples na sociedade: uma análise da arrecadação e dos empregos gerados pelas Microempresas, Empresas de Pequeno Porte e pelos Microempreendedores Individuais**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, Florianópolis, v.14, n.42, 2015. p.55-69

YEUNG, Luciana. Empresas, consumidores e mercados: fundamentos microeconômicos. *In:* PINHEIRO, Armando Castelar Pinheiro; PORTO, Antônio José Maristrello e SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. **Direito e Economia: diálogos**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019 (pág. 115-146).

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2001.

JUSTIÇA FISCAL E SOBERANIA ECONÔMICA: AS ALTERAÇÕES NA TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS COMO SHEIN E SHOPPE NO BRASIL

Ana Karoline Antunes Dias [26]
Millene Rodrigues Vieira [27]
Janaina Silveira Castro Bickel [3]

RESUMO

O presente artigo analisa a recente revogação da isenção do Imposto de Importação (II) sobre remessas internacionais de até US$50, promovida pela Lei nº 14.902/2024 e pela Medida Provisória nº 1.236/2024, no contexto do crescimento do comércio eletrônico internacional. A medida incide diretamente sobre plataformas como Shein, Shopee e AliExpress, que passaram a dominar o mercado brasileiro de consumo com preços significativamente mais baixos do que os praticados internamente. Parte-se do pressuposto de que tal isenção favorecia práticas de concorrência desleal, em especial pela vantagem tributária e pelas denúncias de dumping social por parte das empresas estrangeiras. O objetivo do estudo é avaliar os fundamentos jurídicos e econômicos da nova legislação e seus impactos sobre a indústria nacional, a arrecadação tributária e o equilíbrio do mercado.A metodologia de pesquisa está no levantamento de materiais bibliográficos de natureza qualitativa e caráter exploratório, com intuito de buscar informações sobre o tema supracitado. Conclui-se que a revogação da isenção, embora impopular, possui relevante função extrafiscal ao buscar proteger a produção nacional, corrigir assimetrias competitivas e combater práticas abusivas de comércio internacional, alinhando-se aos princípios da ordem econômica e da justiça fiscal.

26 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes - MG, karolantunesdias@gmail.com;
27 Graduanda pelo Curso de Direito da Unimontes - MG, millenergv@gmail.com;
[3] Mestre em Direito, janainasilveiracastro@hotmail.com.

Palavras-chave: Comércio Internacional, Plataformas, Concorrência Desleal, Imposto de Importação.

ABSTRACT

This article analyzes the recent revocation of the authorization of the Import Tax (II) on international shipments of up to US$ 50, promoted by Law No. 14,902/2024 and by Provisional Measure No. 1,236/2024, in the context of the growth of international e-commerce. The measure directly affects platforms such as Shein, Shopee and AliExpress, which have come to dominate the Brazilian consumer market with prices significantly lower than those charged domestically. It is assumed that this is authorized to favor unfair competition practices, especially due to the tax advantage and allegations of social dumping by foreign companies. The objective of the study is to evaluate the legal and economic foundations of the new legislation and its impacts on the national industry, tax collection and market balance. The research methodology consists of surveying bibliographic materials of a qualitative and exploratory nature, in order to seek information on the aforementioned topic. It is concluded that the revocation of the exemption, although unpopular, has a relevant extra-fiscal function in seeking to protect national production, correct competitive asymmetries and combat abusive international trade practices, in line with the principles of economic order and fiscal justice.

Keywords: International Trade, Platforms, Unfair Competition, Import Tax.

INTRODUÇÃO

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei, que não constitui sanção por ato ilícito e é cobrada mediante atividade plenamente vinculada do Estado. Essa definição demonstra que os tributos não devem ser confundidos com penalidades, mas

sim compreendidos como um dos principais instrumentos para viabilizar o funcionamento do Estado e garantir os direitos sociais assegurados pela Constituição Federal. A arrecadação tributária é essencial para a manutenção de serviços públicos como saúde, educação, segurança e infraestrutura, sendo, portanto, peça-chave para a preservação do Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal reconhece cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, cada uma com funções específicas, mas com o objetivo comum de financiar a máquina pública. Como enfatiza Andrea Lemgruber, especialista em administração tributária, a principal função da tributação é permitir que o Estado cumpra suas atribuições mínimas junto à população. Sem arrecadação, não há prestação de serviços públicos eficazes, tampouco garantia de direitos fundamentais.

Dentro desse panorama, é fundamental compreender também as formas pelas quais os tributos são arrecadados. A tributação pode ser direta, quando incide de forma visível e personalizada sobre o contribuinte (como o Imposto de Renda), ou indireta, quando é embutida nos preços dos produtos e serviços (como o ICMS e o IPI), sendo muitas vezes imperceptível para o consumidor final. Essa característica torna a tributação ainda mais presente no cotidiano da sociedade, inclusive nas relações de consumo mais simples, como a compra de alimentos ou produtos de uso doméstico.

Contudo, com o avanço da tecnologia e o surgimento da economia digital, novas formas de consumo e comercialização de bens e serviços têm colocado desafios à estrutura tradicional de arrecadação tributária. A transformação promovida pela internet e pelas tecnologias de informação e comunicação nas últimas décadas impactou profundamente o comércio global. A facilidade de acesso a plataformas digitais internacionais, como *Shein* e *Shopee*, permitiu que consumidores brasileiros adquirissem produtos diretamente de empresas estrangeiras, muitas vezes sem a intermediação de estabelecimentos nacionais e, em muitos casos, sem a devida tributação.

Essas compras, geralmente de baixo valor e feitas de forma

individualizada por meio eletrônico, têm sido apelidadas de "camelôs digitais", justamente pela forma como driblam a fiscalização e aproveitam isenções legais. No Brasil, até recentemente, havia a isenção de tributos federais (Imposto de Importação) para encomendas internacionais de até US$50, desde que enviadas de pessoa física para pessoa física. Contudo, esse benefício vinha sendo indevidamente aplicado em transações comerciais entre pessoas jurídicas e consumidores finais, acarretando distorções concorrenciais, perda de arrecadação e prejuízo à indústria e ao varejo nacional.

Além disso, essas importações frequentemente não seguem os padrões exigidos para a cobrança de encargos postais e taxas alfandegárias, gerando sobrecarga nos serviços postais e fragilizando o controle aduaneiro. Diante disso, o Estado brasileiro, por meio da Receita Federal, passou a adotar novas diretrizes para enfrentar essa prática, especialmente por meio do programa Remessa Conforme, que obriga empresas estrangeiras a recolherem antecipadamente os tributos devidos nas vendas ao consumidor brasileiro, como o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Juridicamente, a cobrança de tributos sobre essas operações está amparada no artigo 153, inciso I, da Constituição Federal, que atribui à União a competência para instituir o Imposto de Importação, bem como no artigo 19 do CTN, que define a incidência desse imposto sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional. Além disso, o ICMS, de competência estadual, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, conforme artigo 155, inciso II, da Constituição.

Portanto, a tributação das compras internacionais realizadas por meio de plataformas digitais não apenas é legalmente prevista, como também é necessária para assegurar a justiça fiscal, proteger o mercado interno e garantir que todos os consumidores, independentemente da origem do produto, contribuam de forma equitativa para o financiamento das políticas públicas.

A relevância desse tema na contemporaneidade reside na necessidade de compreender o papel fundamental da tributação no financiamento

do Estado e na manutenção dos direitos sociais, sobretudo diante dos desafios atuais impostos pela economia digital. O avanço das tecnologias e a intensificação do comércio eletrônico internacional têm provocado mudanças significativas nos mecanismos tradicionais de arrecadação, exigindo atualização normativa e operacional por parte do Estado. Sendo assim, o objetivo principal deste artigo é analisar os fundamentos jurídicos e econômicos da tributação no Brasil, com destaque para as transformações no cenário tributário decorrentes do crescimento das compras internacionais realizadas por meio de plataformas digitais. Busca-se discutir os impactos dessas novas práticas de consumo sobre o equilíbrio fiscal, a concorrência leal e a justiça tributária. Pretende-se ainda compreender as medidas adotadas pelo Estado brasileiro para responder a essas mudanças e preservar a arrecadação e o controle aduaneiro.

METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como de natureza qualitativa, com abordagem dedutiva, caráter exploratório e descritivo, voltada à análise dos fundamentos jurídicos e econômicos da revogação da isenção do Imposto de Importação sobre remessas internacionais de até US$ 50, promovida pela Lei nº 14.902/2024 e pela Medida Provisória nº 1.236/2024. Utiliza-se o método de abordagem dedutivo, partindo de premissas gerais extraídas do ordenamento jurídico brasileiro — notadamente os princípios constitucionais da ordem econômica e da justiça fiscal — para, então, aplicar tais premissas à análise do caso concreto.

Quanto ao método de procedimento, adota-se a pesquisa bibliográfica, fundamentada em fontes como livros, artigos científicos, legislação, e notícias especializadas, com o objetivo de reunir e interpretar dados relevantes sobre o tema em estudo.

A pesquisa possui caráter exploratório, ao buscar compreender os aspectos normativos e econômicos envolvidos na revogação da isenção fiscal, e caráter descritivo, ao expor os elementos da nova política

tributária, seus objetivos e implicações no contexto do comércio eletrônico internacional.

1. CONCORRÊNCIA DESLEAL

No que tange à atuação do Estado, a Constituição Federal de 1988 se apresenta como ponto de partida normativo fundamental, disciplinando as competências tributárias dos entes federados. Nesse contexto, destacam-se dois tributos centrais à análise: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto de Importação (II). O primeiro é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme estabelece o artigo 155, inciso II, da Carta Magna, o qual prevê a incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, inclusive quando essas operações ou prestações se iniciam no exterior. Por sua vez, o artigo 153, inciso I, da mesma Constituição, atribui à União a competência para instituir o Imposto de Importação, cuja função é tributar a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, conforme também previsto no artigo 19 do Código Tributário Nacional (CTN). O imposto de importação, ainda que arrecadatório em sua natureza jurídica, possui aplicação eminentemente extrafiscal, atuando como instrumento de política econômica destinado à proteção da indústria nacional, conforme observa Sabbag (2012), sendo mais relevante para a regulação do mercado do que para a obtenção de receita para os cofres públicos. Paralelamente à estrutura tributária nacional, observa-se o vertiginoso crescimento do comércio eletrônico (e-commerce), fenômeno global que teve origem na década de 1970 e que, com o avanço da internet, consolidou-se como um dos principais canais de consumo contemporâneo. A evolução tecnológica permitiu o aperfeiçoamento dos processos logísticos e informacionais, resultando em redução de erros operacionais, diminuição de custos, aumento da velocidade de

resposta e maior satisfação do consumidor (Kumar; Petersen, 2006). No panorama atual, plataformas como AliExpress, Shein e Shopee se destacam como protagonistas do comércio eletrônico internacional, sendo responsáveis por movimentar volumes expressivos de mercadorias em escala global (Moraes, 2023; Araujo, 2023; Calisto, 2023). A AliExpress, pertencente ao grupo Alibaba, conecta consumidores de diversos países a vendedores localizados majoritariamente na China, oferecendo produtos a preços extremamente competitivos (Piscitelli, 2017). A Shein, também chinesa, consolidou-se no segmento da moda rápida, com ampla presença internacional. Já a Shopee, com sede em Cingapura, atua como marketplace de múltiplos segmentos, especialmente no Sudeste Asiático, e vem ampliando sua atuação no mercado brasileiro (Aguiar, 2022; Bemvindo, 2023). O modelo de negócios adotado por essas empresas baseia-se na intermediação direta entre vendedores estrangeiros e consumidores finais, utilizando plataformas digitais como canais de transação. Tal estrutura proporciona uma experiência de compra acessível e uma oferta de produtos diversificada e barata, o que tem seduzido os consumidores brasileiros.

Uma das principais características dessas operações é sua natureza transfronteiriça. As referidas plataformas operam globalmente, com transações realizadas em múltiplas jurisdições e moedas, o que representa desafios consideráveis em termos de conformidade fiscal e logística internacional. Essa condição permite que tais empresas escapem, em grande medida, do regime de incidência dos tributos internos, dada a dificuldade de fiscalização e a limitação dos mecanismos de cooperação internacional. Nesse cenário, os varejistas brasileiros se veem diretamente impactados por uma concorrência que, embora não esteja fisicamente presente no território nacional, opera com grande penetração no mercado interno, afetando a competitividade das empresas locais. Um dos principais fatores que explicam essa vantagem competitiva é o custo de produção reduzido nas regiões asiáticas, derivado de legislações trabalhistas mais flexíveis, salários mínimos mais baixos e grande oferta de mão de obra. Ao contrário, o Brasil apresenta um elevado grau de rigidez normativa e encargos

trabalhistas significativos, que se refletem diretamente no custo final dos produtos e reduzem a competitividade da indústria nacional. Adicionalmente, diversos países asiáticos adotam políticas fiscais e industriais que favorecem suas empresas exportadoras. Subsídios governamentais diretos, incentivos fiscais e regimes especiais de exportação permitem que empresas desses países comercializem seus produtos a preços inferiores ao custo de produção, prática conhecida como dumping. Tal conduta não apenas compromete a livre concorrência, como também subverte a finalidade extrafiscal do Imposto de Importação, tornando necessária a adoção de instrumentos corretivos como medidas antidumping e a aplicação de regimes aduaneiros especiais por parte do Estado brasileiro. Soma-se a isso que os países de origem dessas plataformas possuem exigências regulatórias significativamente mais brandas nas áreas ambiental, sanitária e trabalhista, permitindo que suas empresas operem com custos de conformidade muito inferiores aos exigidos no Brasil. No território nacional, a legislação impõe severos controles e obrigações que, embora fundamentais à proteção de direitos sociais e ambientais, acabam por aumentar o custo de produção e comprometer a inserção competitiva da indústria nacional no mercado global. Outro fator que agrava o quadro de desequilíbrio concorrencial é a tributação diferenciada incidente sobre importações de pequeno valor. Até recentemente, as compras internacionais de até US$ 50, enviadas entre pessoas físicas, estavam isentas do Imposto de Importação. No entanto, essa regra foi amplamente utilizada de forma indevida por plataformas como Shein, AliExpress e Shopee, que estruturaram suas operações de modo a simular remessas entre pessoas físicas, mesmo tratando-se de operações comerciais realizadas por empresas. Essa manobra resultava na internalização de produtos sem o recolhimento dos tributos devidos, gerando uma distorção concorrencial relevante em prejuízo dos comerciantes nacionais, os quais estão sujeitos a uma complexa estrutura tributária, elevada carga de tributos indiretos e rigorosa burocracia fiscal. Além disso, países como a China possuem infraestrutura logística

fortemente subsidiada pelo Estado, com convênios postais internacionais que viabilizam fretes internacionais a custos inferiores aos praticados internamente no Brasil. Assim, a combinação de baixa tributação, incentivos governamentais estrangeiros, subsídios logísticos e ausência de regulamentações rígidas cria um ambiente de concorrência desleal, exigindo do Poder Público brasileiro a formulação de políticas fiscais e aduaneiras coordenadas. Essas políticas devem buscar equilibrar a competitividade sem contrariar os princípios constitucionais da isonomia tributária, da livre concorrência e da proteção à indústria nacional.

2. O NOVO CENÁRIO TRIBUTÁRIO DAS IMPORTAÇÕES: MEDIDAS DE ENFRENTAMENTO À CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL DESLEAL

A recente revogação da isenção do Imposto de Importação (II) para compras internacionais de até US$ 50, promovida pela Lei n. 14.902/2024 e pela Medida Provisória n. 1.236/2024, representa uma mudança significativa na política tributária brasileira. Trata-se de uma resposta normativa à crescente evasão fiscal e ao desequilíbrio competitivo provocado pelas grandes plataformas de comércio eletrônico internacional, como Shein, Shopee, AliExpress e Amazon, especialmente nas remessas de produtos vindos da Ásia.

A proposta legislativa, de iniciativa da Câmara dos Deputados, teve como relator o deputado Átila Lira (PP-PI), e passou a prever a aplicação da alíquota de 20% de Imposto de Importação sobre compras internacionais de até US$ 50, anteriormente isentas, mesmo quando realizadas por empresas aderentes ao Programa Remessa Conforme. Tal medida, aprovada em junho de 2024 e encaminhada ao Senado, gerou intenso debate político, econômico e jurídico.

A legislação anterior estabelecia que apenas remessas internacionais entre pessoas físicas, limitadas a uma compra por mês e por CPF, estariam isentas do imposto de importação e sujeitas exclusivamente ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Entretanto, a crescente utilização de plataformas digitais por consumidores brasileiros, principalmente para aquisição de vestuário feminino com preços consideravelmente inferiores aos praticados no mercado nacional, intensificou a concorrência com a indústria brasileira. Segundo Valente (2024), a partir de 2023, a Receita Federal implementou o Programa Remessa Conforme, que permitia às empresas estrangeiras que aderissem ao programa a dispensa do II, exigindo apenas o pagamento do ICMS, como forma de simplificar a tributação e ampliar a conformidade fiscal. Contudo, denúncias de evasão fiscal sistemática, uso de subfaturamento e remessas simuladas entre pessoas físicas levaram à revogação da isenção, a fim de coibir práticas abusivas. A medida é também respaldada por argumentos de política econômica. Conforme Sabbag (2016), o Imposto de Importação possui natureza eminentemente extrafiscal, sendo tradicionalmente utilizado como instrumento de proteção da indústria nacional, e não apenas com fins arrecadatórios.

Kume (1990) reforça que a tributação sobre importações, quando utilizada de forma estratégica, tem a função de equilibrar as condições de mercado, corrigindo assimetrias e evitando a chamada "concorrência desleal". Empresas asiáticas, como a Shein, têm sido alvo de acusações de dumping social, ou seja, prática de preços artificialmente baixos viabilizada por condições de trabalho degradantes, jornadas extenuantes e violação de direitos laborais. Um relatório da Organização Internacional do Trabalho (OIT) (2019) indicou que operários chineses possuem jornadas superiores a 70 horas semanais, com salários comparáveis aos de países menos desenvolvidos. Investigação da entidade suíça Public Eye revelou que trabalhadores da Shein cumpriam jornadas de até 75 horas por semana, sem o devido amparo legal, prática considerada abusiva em diversos países.

Para além da questão econômica, a medida representa também um posicionamento ético e jurídico contra o dumping social, sendo coerente com os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito da OIT. A taxação das chamadas "compras de blusinha" assume, portanto, não apenas caráter arrecadatório, mas

se apresenta como instrumento de política pública de fomento à indústria nacional, de equilíbrio concorrencial e de justiça fiscal. Dessa forma, conclui-se que, embora impopular, a revogação da isenção do imposto de importação sobre as compras internacionais se insere em uma estratégia legítima e necessária de intervenção estatal, visando à promoção do desenvolvimento industrial, à proteção do trabalho digno e ao combate à concorrência predatória internacional. Ao mesmo tempo, contribui para a recomposição das receitas públicas, sem incidir diretamente sobre a produção interna, alinhando-se aos princípios constitucionais da ordem econômica e da justiça tributária.

3. IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Embora não haja diferenças significativas entre os tributos incidentes sobre o comércio eletrônico e aqueles aplicáveis ao comércio físico, a escolha do empreendedor quanto ao modelo de negócio mais adequado encontra um importante ponto de inflexão nos custos relacionados à infraestrutura física e à contratação de pessoal. Tais despesas, frequentemente elevadas no comércio tradicional, podem ensejar a incidência de outros tributos específicos, como os vinculados à propriedade imobiliária, à folha de pagamento e à manutenção de instalações físicas. Além disso, esses custos operacionais refletem diretamente na competitividade do negócio, uma vez que impactam na formação do preço final dos produtos e serviços, exigindo do empresário uma gestão tributária mais eficiente e estratégica para mitigar os encargos fiscais incidentes sobre a atividade econômica desenvolvida.

No que diz respeito à tributação do comércio eletrônico internacional, é válido enfatizar as variedades de impostos que compõem a carga tributária aplicada a essa espécie de comercialização, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como o

Imposto de Importação (II) e, eventualmente, contribuições como o PIS e a COFINS, quando incidentes sobre operações específicas (Calisto, 2023). Essa complexidade tributária exige não apenas conhecimento da legislação interna, mas também atenção às constantes atualizações normativas, que visam coibir práticas de sonegação, evasão fiscal e assegurar a competitividade justa no mercado nacional.

Atualmente, produtos adquiridos em plataformas como a SHEIN e Shopee estão sujeitos à tributação determinada pelas normas da Receita Federal brasileira. Assim, para encomendas cujo valor supera o limite de US$ 50, aplica-se a cobrança do Imposto de Importação (II), calculado à alíquota de 60% sobre o valor total da compra, o qual inclui o preço do produto, o frete e eventuais encargos acessórios.

Além disso, é feita a cobrança de R$ 15,00 pelos Correios, referente ao despacho postal, valor destinado ao processo de liberação aduaneira, fiscalização e à efetiva entrega do produto ao destinatário (De Sousa et al., 2024). Cumpre salientar que, em alguns casos, pode ainda haver a incidência do ICMS estadual, cuja alíquota varia conforme o estado de destino e que se soma ao valor final da operação, onerando significativamente o consumidor final.

Dentro dessa perspectiva, é válido enfatizar que a obrigação tributária é direcionada à empresa que comercializa, e não ao consumidor que adquire o produto. Entretanto, nada proíbe que o valor seja repassado indiretamente ao adquirente, seja embutido no preço final ou destacado no momento do pagamento, o que é uma prática comum no comércio eletrônico. Essa lógica de repasse decorre da própria dinâmica do mercado e da necessidade das empresas de manterem sua margem de lucro, mesmo frente à alta carga tributária, o que, por sua vez, reflete no custo de aquisição suportado pelo consumidor (Junior, 2024).

4. IMPACTOS E CONSEQUÊNCIAS

A principal questão levantada pelos críticos é que a taxação prejudicará principalmente as classes de renda mais baixa, que têm utilizado essas plataformas para adquirir produtos de baixo custo, sem ter que recorrer ao mercado doméstico, onde os preços são frequentemente mais altos. Essa camada da população, muitas vezes, não possui acesso a produtos com preços competitivos no comércio local, recorrendo, portanto, às plataformas estrangeiras como uma alternativa viável para suprir necessidades básicas e até mesmo para consumo de itens que, no mercado interno, possuem valores significativamente superiores (Ruas, 2024). Nesse sentido, a medida tributária pode acentuar ainda mais as desigualdades sociais, uma vez que restringe o acesso a bens de consumo por parte das famílias de menor poder aquisitivo.

Os analistas da proposta argumentam que a taxação pode impactar negativamente o poder de compra da população e, consequentemente, prejudicar a economia como um todo. Isso porque, ao reduzir o acesso a produtos de menor custo, há uma diminuição direta no consumo, afetando, de maneira ampla, diversos setores da cadeia produtiva e de serviços, que dependem da movimentação econômica gerada pelo comércio eletrônico (Idealmex, 2024).

Plataformas internacionais, como Shopee e Shein, se popularizaram justamente por oferecerem preços acessíveis, especialmente em um cenário econômico marcado pela inflação e pela perda do poder de compra das famílias brasileiras. A nova tributação, portanto, poderá desestimular o consumo, afetando, inclusive, setores como logística, transporte, serviços de entrega e marketplaces, que se beneficiam diretamente do crescimento das compras online, promovendo geração de empregos e circulação de renda (Ministério da Economia, 1991).

Adicionalmente, muitos especialistas destacam que a aplicação de impostos mais altos sobre compras internacionais pode não ser suficiente para revitalizar a indústria nacional, que enfrenta desafios

estruturais mais profundos. Entre esses desafios, destaca-se a baixa competitividade decorrente de fatores como a burocracia excessiva, o alto custo dos insumos, as deficiências em infraestrutura logística, além da própria alta carga tributária que incide sobre a produção interna. Tais entraves acabam por encarecer os produtos nacionais, tornando-os menos competitivos frente aos produtos importados, mesmo após a incidência de tributos sobre estes últimos (Kume, 1998). Dessa forma, a simples aplicação de medidas fiscais, sem um plano de reestruturação econômica e incentivo à indústria local, tende a ser ineficaz no longo prazo.

Some-se a isso o fato de que as tecnologias da informação representam uma ruptura significativa frente aos modelos tradicionais de tributação. Nesse cenário, as respostas formuladas pelo legislador brasileiro para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da economia digital mostram-se, muitas vezes, frágeis do ponto de vista constitucional. No contexto internacional, embora o avanço da economia digital afete a arrecadação não só no Brasil, mas também em países europeus e nos Estados Unidos, esses últimos se encontram em uma posição bem mais confortável. Isso se deve ao fato de que, enquanto Europa e EUA concentram grande parte das riquezas globais — ainda que não detenham a integralidade da arrecadação tributária sobre essas operações —, países do Sul Global, como o Brasil, enfrentam uma realidade em que não possuem nem a concentração de riquezas, nem a efetiva captação tributária proporcional às transações realizadas em seus territórios (Silva, 2023).

Além disso, é preciso considerar que a implementação dessa taxação, sem uma política pública articulada que contemple os efeitos sociais, pode gerar um ciclo de retração econômica nas regiões periféricas. Isso porque, muitas vezes, esses consumidores utilizam o comércio digital como uma estratégia de acesso a bens de consumo que não estão disponíveis ou possuem preços proibitivos no mercado local. Dessa forma, o aumento dos custos sobre essas mercadorias estrangeiras não resolve os problemas estruturais do comércio interno,

mas, ao contrário, amplia o desequilíbrio, penalizando justamente aqueles que já enfrentam maiores dificuldades econômicas.

Por outro lado, a falta de uma regulamentação internacional eficiente sobre a tributação na economia digital acaba por favorecer as grandes corporações transnacionais, que continuam operando com baixíssimos encargos fiscais nos países em desenvolvimento. Esse cenário reflete não apenas um problema econômico, mas também uma questão de soberania fiscal e justiça tributária. Assim, países como o Brasil se veem diante do desafio de buscar soluções que consigam equilibrar a necessidade de arrecadação, a proteção do mercado interno e, sobretudo, a preservação dos direitos fundamentais dos cidadãos, especialmente daqueles em situação de maior vulnerabilidade econômica e social.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A recente revogação da isenção do Imposto de Importação para remessas internacionais de até US$50 representa uma mudança estratégica e necessária no cenário tributário brasileiro, enquadrada na proteção da indústria nacional e na busca por justiça fiscal. Conforme demonstrado, a medida pretende principalmente coibir práticas de concorrência desleal promovidas por grandes plataformas internacionais que, ao oferecerem produtos com preços artificialmente baixos, comprometem a competitividade do mercado interno e prejudicam setores produtivos sensíveis à concorrência externa. Além do caráter extrafiscal tradicional do Imposto de Importação, a taxação busca enfrentar problemas relacionados ao dumping social e à evasão fiscal, em consonância com compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, especialmente no âmbito da Organização Internacional do Trabalho (OIT). Assim, a intervenção estatal revela-se legítima diante dos desafios impostos pela globalização e pela crescente digitalização do comércio.

Contudo, os impactos econômicos e sociais da medida exigem uma análise cuidadosa. A taxação poderá afetar especialmente as camadas de menor renda, que utilizam o comércio eletrônico internacional para acesso a produtos de baixo custo, potencialmente agravando desigualdades sociais. Ademais, a simples aplicação de tributos sobre importações de pequeno valor dificilmente será suficiente para revitalizar a indústria nacional, que enfrenta entraves estruturais profundos, como a elevada carga tributária interna, burocracia excessiva e infraestrutura logística deficiente.

Portanto, a efetividade dessa política pública dependerá da implementação concomitante de estratégias integradas de desenvolvimento econômico, que incluam incentivos à produção nacional, melhoria do ambiente de negócios e políticas de proteção social. Somente assim será possível equilibrar a necessária proteção à indústria com a garantia de acesso dos consumidores, promovendo um desenvolvimento sustentável, justo e inclusivo.

Ademais, é imprescindível reconhecer que a economia digital impõe desafios que transcendem as fronteiras nacionais, revelando a fragilidade dos modelos tradicionais de arrecadação frente às dinâmicas globais. A ausência de uma regulamentação internacional efetiva favorece a atuação de grandes corporações transnacionais que, muitas vezes, se beneficiam de regimes fiscais mais brandos nos países em desenvolvimento, aprofundando desigualdades econômicas e comprometendo a soberania fiscal. Nesse contexto, a construção de um sistema tributário capaz de responder às transformações tecnológicas deve ser acompanhada de um olhar atento às garantias constitucionais, de forma a assegurar que a busca por equilíbrio fiscal não comprometa os direitos fundamentais, especialmente daqueles em situação de maior vulnerabilidade socioeconômica.

Assim, a adoção de medidas fiscais isoladas, sem uma reforma estrutural que enfrente os gargalos da indústria nacional — como custos de produção, logística e carga tributária interna —, revela-se insuficiente. É necessária, portanto, uma política pública articulada, que combine tributação justa e inclusão social, para que os objetivos

de justiça fiscal e desenvolvimento econômico não sejam alcançados às custas do agravamento das desigualdades sociais já existentes no país.

REFERÊNCIAS

CALISTO, Júlia Vanessa Moisés. **O e-commerce e a problemática da tributação brasileira acerca das compras de produtos internacionais**. Sousa/PB, 2023. Disponível em: http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/xmlui/handle/riufcg/32871?locale-attribute=en. Acesso em: 24 mai. 2025.

DE SOUSA, Felipe Dias et al. **Tributação de produtos importados no Brasil: uma análise de seus efeitos econômicos**. Revista JRG de Estudos Acadêmicos, v. 7, n. 15, p. e151607-e151607, 2024.

IDEALMEX. **Estratégias Eficientes para Reduzir Custos de Importação: Dicas Práticas para Empresários Conscientes.** 23 de janeiro de 2024. Disponível em: https://idealmex.com.br/estrategias-eficientes-para-reduzir-custos-de-importacao-dicas-praticas-para-empresarios-conscientes/. Acesso em: 24 mai. 2025.

KUME, H. **A política tarifária brasileira no período 1980-88: avaliação e reforma**. Rio de Janeiro: INPES/IPEA, 1990. (Série Épico, 17).

KUME, H. **A reforma aduaneira proposta pela CPA: um primeiro passo para a formulação de uma política tarifária.** Revista Brasileira de Comércio Exterior, v. 3, n. 15, jan.-fev. 1988.

KUME, H. **A reforma tarifária e a nova política de importação**. In: VELLOSO, J. P. R. (org.). O Brasil e a nova economia mundial. Rio de Janeiro: José Olympio, 1991.

MOURA, B. de F. **Entenda o que muda se a taxação de compras até US$ 50 for aprovada**. Agência Brasil, 24 maio 2025. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-06/entenda-o-que-muda-se-taxacao-de-compras-de-ate-us-50-for-aprovada. Acesso em: 24 mai. 2025.

RUAS, D. **Impressões dos consumidores sobre a "taxa das blusinhas"**. Consumidor Moderno, 22 ago. 2024. Disponível em: https://consumidormoderno.com.br/taxa-blusinhas-consumidores/. Acesso em: 24 mai. 2025.

SILVA, Lucas Gonçalves da; NASCIMENTO, Reginaldo Felix; COSTA, Camilla Ellen Aragão. Tributação e novas tecnologias. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, v. 9, p. 1573-1602, 2023.

TEIXEIRA, Leandro Fernandez. **Dumping social e o comércio internacional**. 2019. Disponível em: https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/53144/dumping-social-e-o-comerciointernacional. Acesso em: 24 maio 2025.

VALENTE, Juliana. **Taxa das blusinhas: o que é?** 2024. Disponível em: https://direitoreal.com.br/artigos/taxa-das-blusinhas-o-que-e. Acesso em: 24 maio 2025.

JUSTIÇA FISCAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA: O CASHBACK COMO GARANTIA DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS E DA DIGNIDADE HUMANA

Letícia Pires Dias Pinto[28]
Anna Clara Lana Nascimento[29]
Manuela Farias Murta Dutra[30]

RESUMO

O Sistema Tributário Nacional (STN) se constituiu de modo irracional, focado na arrecadação e sem consideração dos impactos socioeconômicos da expansão tributária. Além disso, é marcado pela instabilidade do movimento de descentralização e centralização da competência arrecadatória. Essas questões são fruto de decisões governamentais que levaram o STN ao iminente colapso, que culminou na promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, que visa reverter as falhas do sistema, a partir de princípios como a simplicidade, a transparência e a justiça tributária. Esses princípios, junto aos objetivos da Reforma Tributária, alinham-se ao compromisso do Brasil com os Direitos Humanos, à luz da dignidade da pessoa humana. A questão da justiça fiscal será concretizada por meio da proporcional e individualizada distribuição do ônus fiscal entre os membros da sociedade, com a superação do anterior paradigma de mera arrecadação. Outros recursos previstos são o cashback tributário, ou seja, a devolução, mediante análise socioeconômica, de parte do imposto pago sobre itens essenciais, e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, relacionado à compensação arrecadatória entre os entes federativos. O objetivo do estudo é analisar a Reforma Tributária e suas inovações, especialmente, com ênfase na justiça fiscal e a garantia dos Direito Humanos na tributação, por meio do

28 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, leticiapiresdiasmg@gmail.com;
29 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, annaclaraln5@gmail.com;
30 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, mmurtadutra@gmail.com;

instituto do cashback e do Fundo de Desenvolvimento Regional. A metodologia adotada foi dedutiva, com abordagem descritiva e qualitativa, fundamentada em revisão bibliográfica de legislação e de artigos científicos em língua portuguesa.

Palavras-chave: Reforma tributária e justiça fiscal; Cashback tributário social; Redução das desigualdades sociais.

ABSTRACT

The National Tax System (NTS) was constituted in an irrational manner, focused on revenue collection and without considering the socioeconomic impacts of tax expansion. Furthermore, it is marked by the instability of the movement of decentralization and centralization of tax collection competence. These issues are a result of governmental decisions that led the NTS to an imminent collapse, which culminated in the enactment of the Constitutional Amendment No. 132/2023, with the aim of reversing the system's failures through principles such as simplicity, transparency, and fiscal justice. These principles, along with the goals of the Tax Reform, are aligned with Brazil's commitment to Human Rights, in light of the dignity of the human person. The issue of fiscal justice will be implemented through the proportional and individualized distribution of the tax onus among the members of society, overcoming the previous paradigm of mere revenue collection. Other resources estimated include the tax cashback, that is, the refund, based on socioeconomic analysis, of part of the tax paid over essential items, and the National Fund for Regional Development, related to tax compensation among federative entities. The objective of this study is to analyze the Tax Reform and its innovations, especially the tax justice and the assurance of Human Rights in taxation, through the mechanisms of cashback and the Regional Development Fund. The methodology adopted was deductive, with a descriptive and qualitative approach, based on a bibliographic review of law and scientific articles in Portuguese.

Keywords: Tax reform and fiscal justice, Social tax cashback, Reduction of social inequalities.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional (STN) consiste em um conjunto normativo composto por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, cuja finalidade é instituir e arrecadar tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, como uma forma de assegurar o funcionamento da máquina pública.

Não obstante sua complexidade, o atual modelo carece de eficiência, equidade — especialmente equidade horizontal — e alinhamento com padrões internacionais (Mendes, 2008). Embora a carga tributária brasileira seja comparável à dos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os serviços públicos prestados no país não refletem esse peso fiscal, evidenciando a ineficiência do sistema. No Brasil, a complexidade do sistema se mostra como um impedimento ao desenvolvimento econômico e social do país, na medida que a alta carga tributária e a falta de transparência e simplicidade na cobrança dos tributos têm um impacto direto no poder de compra dos brasileiros.

Diante desse cenário, a Reforma Tributária emerge como uma tentativa de reorganizar o sistema por meio da simplificação, da unificação de tributos sobre o consumo e da mitigação da cobrança em cascata. Por conseguinte, além de reorganizar os impostos sobre o consumo, visa, por meio de mecanismos de justiça fiscal como o cashback, a devolução de impostos sobre determinados bens e serviços para as famílias de menor renda e o combate à desigualdade social.

Dessa forma, a discussão sobre a Reforma como instrumento de garantia dos direitos sociais e redução da desigualdade social é de relevância crucial, posto o papel estratégico que os tributos desempenham nos âmbitos político, econômico e social. Assim, este estudo visa analisar a Reforma Tributária, as mudanças na estrutura de arrecadação e os empecilhos para a implementação, como a justiça fiscal e a tributação justa auxiliam na concretização dos direitos humanos, estes inseridos na Constituição Federal de 1988,

por meio da devolução tributária (cashback) e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR).

Por fim, para o produção do presente trabalho, utilizou-se do método dedutivo, perpassando-se pelas premissas gerais do direito tributário nacional. Além disso, esse artigo se caracteriza pela abordagem de caráter descritivo e qualitativo, através do método de revisão bibliográfica, com a busca de informações acerca da Reforma Tributária e sua relação com a justiça fiscal e a promoção do bem-estar social em artigos acadêmicos, emendas constitucionais, normas jurídicas e artigos jornalísticos em língua portuguesa.

1. REFORMA TRIBUTÁRIA

Desde o advento da humanidade, o consumo e as relações de tradição e mercancia são bases das relações sociais e econômicas. Consequentemente, também são basilares quando o tópico é a arrecadação de impostos. Afinal, a necessidade humana de adquirir produtos e prestações para satisfazer vontades e necessidades é o que move a economia e faz dela um campo acessível à incidência tributária (Silva; Vasconcelos, 2025).

Essa acessibilidade, no entanto, foi afetada pela verticalização e o crescente das desigualdades sociais durante a Revolução Industrial. Isso fez com que os tributos deixassem de ser cobrados exclusivamente nas etapas iniciais de produção ou sobre o consumidor final. Assim, foram criados novos modelos de tributação no século XX, na França especialmente, como o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que é um único tributo originado a partir da condensação de outros.

O Brasil, ainda na metade no século XX, foi um dos primeiros a adotar o modelo de cobrança e o expandiu, aplicando novas versões do tributo, como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias). Expansão essa que se caracteriza por uma acentuada irracionalidade, uma vez voltada meramente para a arrecadação monetária para os cofres públicos,

sem a consideração dos impactos sociais, econômicos e de mercado (Silva; Vasconcelos, 2025). Além disso, outra característica marcante é o movimento pendular de centralização e descentralização para a cobrança desses impostos. Isso porque a competência de arrecadação era variável de acordo com o momento histórico do país, sendo centralizada na União, durante os governos menos democráticos, e descentralizada nos períodos de redemocratização e a partir da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, em 1988, (Silva; Vasconcelos, 2025).

Apesar do pioneirismo, então, as decisões brasileiras acerca das políticas de tributação e recolhimento levaram o sistema a um patamar econômico de iminente colapso. Essa situação culminou na publicação, em 20 de dezembro de 2023, da Emenda Constitucional n. 132 (EC n.132/23), a "Reforma Tributária", que traz em suas diretrizes meios para reverter e evitar a reincidência das falhas no sistema de recolhimento e cobrança, em busca de retirar do Brasil a alcunha de que "O sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos e ineficientes do mundo" (Pestana, 2024).

1.1 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS OBJETIVOS

Os princípios norteadores da Reforma Tributária instituída por meio da EC n. 132/2023 estão previstas na nova redação do art. 145 da CRFB/88, § 3º, e elencam que: "O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente." Esses princípios possuem a característica de valores, e não de regras, que deverão ser atingidas e buscadas pelo sistema (Santos, 2025).

A simplicidade se relaciona com a busca pela reversão da alcunha de "sistema tributário mais complexo" (Pestana, 2024), com a substituição de vários impostos por um modelo unificado para a facilitação da arrecadação.

A transparência, relacionada à publicidade, garante aos contribuintes a plena consciência do direcionamento monetário do que está sendo pago e qual o intuito e incidência de cada forma de tributação, sendo um desdobramento do princípio da publicidade, inerente à administração pública, vide art. 37 da CRFB/88 (Santos, 2025). Enquanto isso, a justiça tributária, originada no princípio da isonomia, ou igualdade material, observará a necessidade de proporcionalidade e equitatividade na incidência desses tributos, respeitada a condição social de cada contribuinte e suas capacidades de pagamento.

A cooperação diz respeito à necessidade de organização complementar entre os entes federativos (estados, municípios, União e Distrito Federal), para a máxima eficiência do funcionamento do sistema em questão, bem como, consequentemente, trabalhar em defesa do meio ambiente e das questões que o permeiam, algo que se reflete na criação do Imposto Seletivo (IS), (Brasil, 2023).

Em relação aos objetivos da Emenda Constitucional, no § 4º do art. 145, há a indicação de que a Reforma Tributária instituída na EC n.132 buscará atenuar os efeitos regressivos, ou seja, a reforma não poderá, ou ao menos não deverá, onerar ainda mais os contribuintes, de modo a evitar e diminuir o impacto desproporcional dos tributos nas camadas sociais de menor renda, especialmente, ou seja, um dos principais objetivos da reforma será mitigar os efeitos da cobrança de altos impostos perante as classes de menor remuneração (Santos, 2025).

Ademais, o Ministério da Fazenda elenca como principais metas da Reforma Tributária do consumo: crescer a economia de modo sustentável, com a geração de renda e aumento da empregabilidade, com a eliminação das principais falhas do sistema tributário brasileiro; tornar o sistema mais justo, com a redução das desigualdades sociais e regionais, por meio da proporcionalidade dos tributos; e reduzir a complexidade da tributação, bem como aumentar a transparência nesse setor (Brasil, 2023).

1.2 TRIBUTOS UNIFICADOS E MUDANÇAS NA ESTRUTURA DE ARRECADAÇÃO

Neste viés, a reforma prevista pela EC n.132/23 representa a implementação de diversas mudanças nesse sistema, especialmente no que tange à arrecadação sobre o consumo. Por meio dela, houve a criação do IVA dual, que condensa o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal e aplicado às operações onerosas de bens e serviços, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal sobre a receita decorrente de venda de bens e serviços, e do Imposto Seletivo (IS), sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, que visa elevar o valor final dessa classe de produtos, com o intuito de desestimular o consumo, como no caso dos cigarros e bebidas alcoólicas (Brasil, 2023) e, em função disso, recebe o nome popular de "Imposto do Pecado".

Além disso, há previsão da isenção de cobranças extra sobre os componentes das cestas básicas e sobre as famílias de baixa renda, por meio dos chamados Cashbacks. Essas medidas terão um viés de caráter social, com pioneira observação em relação à realidade de desigualdades sociais e desafios enfrentados pelas diferentes camadas econômicas das sociedades brasileiras (Brasil, 2023).

A criação do IVA dual ainda acarretou na extinção de cinco tipos tributários (Pestana, 2024), pelo advento do IBS, de competência estadual e municipal, e do ICBS, de competência federal, que levaram à substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual e aplicado sobre os setores de mercadorias, transporte inter e intraestadual, e os serviços de comunicação; do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, sobre a prestação de serviços; do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal e aplicado sobre os industrializados nacionais e estrangeiros; do Programa de Integração Social (PIS), de competência federal e aplicado sobre a receita bruta das empresas para financiar seguro-desemprego e abonos salariais; e do Contribuição para o Financiamento da

Seguridade Social (Cofins), de competência federal e também aplicado sobre a receita bruta das empresas, mas para financiar serviços de seguridade social, como a previdência, saúde e assistência social (Silva; Vasconcelos, 2025). Assim sendo, o IBS engloba as funções do ICMS e do ISS, enquanto o CBS, as do PIS, Cofins e IPI (Brasil, 2023).

1.3 DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Prevê-se um período além de sete anos até a transição completa para o novo modelo de tributação, implementado por meio da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, a depender também da legislação extraordinária que será necessária para regulamentá-lo (Pestana, 2024). O que, por si só, já constitui um desafio, uma vez que, até 2026-2027, é previsto que o ordenamento jurídico e empresarial já esteja preparado para receber as alterações determinadas na emenda (Pestana, 2024).

Em decorrência das significativas alterações que a Reforma Tributária visa, o sistema tributário nacional e seus coordenadores encontram inúmeros desafios para essa efetiva transição. Um deles é a supracitada necessidade de legislação complementar para adequação da dinâmica de arrecadação, tendo em vista que será aplicada nova logística em decorrência da condensação dos tributos regulares. Esse fator, havendo risco de omissão ou mora legislativa, por exemplo, é causador de insegurança jurídica, de modo a lesionar a previsibilidade do ambiente negocial. Então, embora a reforma represente um avanço normativo, sua efetividade prática requer meios para evitar a perpetuação das falhas já existentes (Silva; Vasconcelos, 2025).

Além disso, a reforma pode entrar em conflito com o princípio da simplicidade, pelo qual deveria prezar, fazendo com que o sistema tributário brasileiro persista sendo um dos mais complexos do mundo, com 37 normas tributárias editadas por dia útil (IBPT *apud* Brasil, 2023). Isso porque introduz regimes especiais e alíquotas

variadas, que, embora visem corresponder às especificidades das classes, contribuem para a complexidade do sistema com a existência de variadas exceções às regras gerais (Pestana, 2024).

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

O direito tributário brasileiro tem como principal diferencial, o fato de ser disciplinado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Dessa forma, a sistematização básica e a incidência de tributos sobre os diferentes indivíduos, que compõem distintos grupos sociais e econômicos, deve ocorrer em observância aos preceitos e as metas estabelecidos ao longo de toda a carta magna.

Nesse óbice, destaca-se que para o pleno funcionamento desse ramo do direito público, é necessária a observância e a combinação de duas perspectivas adotadas na Constituição Federal de 1988, sendo elas as de cunho humanístico e social e as de viés econômico e administrativo. Sob essa linha de raciocínio, é mister pontuar os artigos e os incisos que disciplinam sobre a aplicação conjunta das concepções que regem o sistema tributário brasileiro.

Em primeiro plano, pontua-se o artigo 1°da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao destacar em seu inciso III a dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado Democrático de Direito. Esse princípio humanístico, que regula o equilíbrio na cobrança de tributos e garante o mínimo existencial, possui intrínseca relação com a concepção histórica dos direitos humanos, definida por Flávia Piovesan, jurista brasileira, e membro atual da Comissão Interamericana de Direitos humanos como:

> "A ética dos direitos humanos trabalha com o idioma da reciprocidade. É aquela ética que vê no outro um ser merecedor de igual consideração e profundo respeito, dotado do direito de desenvolver as suas

> potencialidades de forma livre e de forma plena”(Flávia Piovesan, 2005, p.108).

Em concordância, os preceitos de dignidade da pessoa humana e o reconhecimento dos direitos humanos, por vezes erroneamente tratados como sinônimos, têm como estrutura basilar o entendimento de direitos inerentes à natureza humana e necessários para o estabelecimento de uma vida digna. Sob essa perspectiva, os direitos humanos se tornam cláusulas pétreas, e, portanto, impassíveis de modificação e de inobservância entre todas as relações jurídicas.

Em segundo plano, ainda sob a perspectiva tributária social, elenca-se o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, presente no artigo 3° da Constituição Federal, especificamente, no inciso III que trata sobre a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução de desigualdades sociais e regionais. Essa linha de atuação humanitária, é responsável por adicionar ao setor tributário um enfoque pautado na cobrança proporcional de tributos, mas principalmente, na acumulação tributária objetivando a promoção do bem estar social, e na mitigação de desigualdades econômicas e sociais, metas alcançadas pelo fornecimento de serviços públicos de qualidade e de mobilização social.

Em contrapartida, o sistema tributário brasiliero, também adota como um de seus preceitos fundamentais o tecnicismo econômico e a plena administração pública. Disciplinada no artigo 37 da Constituição Federal, a administração pública, desempenhada direta ou indiretamente, em qualquer uma de suas esferas de atuação, sejam elas de nível Federal, Estadual e Municipal, obedece aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, o sistema tributário, regido e desempenhado por administradores públicos têm sua arrecadação e sua distribuição também vinculadas às normativas e aos preceitos administrativos.

É partindo do pressuposto de obediência aos ditames constitucionais, que o direito tributário deve ser construído e desempenhado, não somente no estabelecimento de deveres ao

cidadão contribuinte, mas também na positivação de direitos e de obrigações a serem desempenhados pelo Estado.

2.1 O CONCEITO DE DIREITOS HUMANOS APLICADOS À TRIBUTAÇÃO

O desenvolvimento dos direitos humanos ocorre mais evidentemente nos séculos XVIII e XIX com as revoluções liberais e com o fim dos regimes absolutistas. É nesse contexto, que o ideal de tributação sofre reformulações doutrinárias, jurídicas e sistemáticas atrelando-se a conceitos como a justiça fiscal e a cidadania. Assim, é imperioso destacar a evolução historiográfica que a contribuição tributária exerce na efetivação dos direitos fundamentais. A título de exemplo, destaca-se a percepção absolutista ao supervalorizar como cidadãos os contribuintes mais ativos, ao passo que estes proporcionaram a execução das vontades e dos planos do monarca. No entanto, essa acepção que escalonava a importância dos contribuintes de acordo com o quantitativo de seus bens materiais será modificada com as declarações universais de direito do homem.

Dessa forma, é na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que a tributação atrela-se aos ideais de igualdade, formal e também material, e de liberdade. Sob esta influência advinda do direito internacional, o direito público, certame em que se enquadra o direito tributário, disciplinará sobre o pagamento de tributos e sobre os objetivos econômicos e sociais do sistema tributário brasileiro.

No âmbito da atuação internacional voltada à proteção dos direitos fundamentais, e no estabelecimento embrionário da concepção de justiça fiscal, destaca-se o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais, ratificado pelo Brasil em 24 de janeiro de 1992. Em especial, o artigo 11° parágrafo 1° do referido instrumento estabelece que:

> §1. Os Estados-partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como uma melhoria contínua de suas condições de vida. Os Estados-partes tomarão medidas apropriadas para assegurar a consecução desse direito, reconhecendo, nesse sentido, a importância essencial da cooperação internacional fundada no livre consentimento.
> (Pacto Internacional dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais,1966, p.5)

Ao aderir a esse tratado internacional, o Estado Brasileiro reafirma sua responsabilidade com a promoção da justiça fiscal e social e com a preservação da dignidade da pessoa humana, inclusive no contexto dos sistemas de arrecadação e de cobrança pública.

É nesse contexto, que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, norma que ocupa o topo da pirâmide jurídica hierárquica, disciplinará sobre os direitos humanos e sobre o exercício tributário Estatal, como meio de alcance das metas e dos objetivos republicanos. Dentre eles a dignidade da pessoa humana, a redução da pobreza e das desigualdades e o bem- estar cidadão.

Em análise detalhada, o texto constitucional, mais precisamente em seu artigo 1° inciso III destaca o princípio da dignidade da pessoa humana como base do sistema republicano nacional. Esse preceito, responsável por regulamentar as relações jurídicas, consiste na perspectiva Kantiana, exposta na obra literária "Fundamentação da Metafísica dos Costumes" como um dos valores universais inerentes à pessoa humana. Ao dividir a valoração dos bens, Immanuel Kant discorre sobre as coisas consideradas intercambiáveis, valoradas pelo preço, e as coisas com valoração própria, que não sofrem câmbio, e por isso não tem o valor expresso em uma quantidade monetária, mas na dignidade do homem. Dessa forma, este princípio seria uma espécie de medida abstrata, componente do rol de direitos subjetivos do indivíduo, ao regular as faculdades que integram a ordem natural do

homem, e que intrínsecas à vida plena dos cidadãos jamais poderiam ser ignoradas.

2.2 JUSTIÇA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE SOCIAL

A justiça fiscal, preceito também estabelecido indiretamente no artigo 3° da Constituição Federal Brasileira, consiste na equidade de distribuição do ônus fiscal entre os membros de uma sociedade. O conceito de justiça fiscal, atrela-se a perspectivas sociais, não possuindo uma definição única, mas multifacetada. A título de exemplo, destaca-se a conceituação tripartite defendida pelo jurista Renato Vilela Faria, em seu artigo "Noções de Justiça Fiscal e o Planejamento Tributário". Segundo o autor as searas de atuação da justiça fiscal e social classificariam-se em:

> a) Obtenção de recursos suficientes para que o Estado possa financiar as atividades estatais, com a disponibilização de serviços úteis à população e em condições satisfatórias.
> b) Cobrança desses recursos através da exigência de tributos somente daqueles que podem pagar tributos, mantendo-se junto à ideia do mínimo existencial, da capacidade econômica ou contributiva e observando as diferenças individuais.
> c) Emprego da totalidade dos recursos angariados e auferidos com o recolhimento de tributos exclusivamente em serviços e obras públicas que beneficiem toda a coletividade.
> (Renato Vilela Faria, 2022, p. 432)

Sob essa análise, os tributos pagos por cada grupo social de indivíduos devem se basear em critérios de proporcionalidade e de equidade, fazendo com que todos os cidadãos e também o setor de empresas contribuam tributariamente de acordo com a sua capacidade econômica.

Na perspectiva aristotélica, por vezes associada a máxima de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, pode ser aplicada ao conceito de justiça fiscal, como meio de efetivação da equidade social. Isso porque, a acepção e o desenvolvimento do conceito de justiça fiscal atrela-se a perspectivas sociológicas, que analisam fenômenos como a desigualdade social e a disparidade de classes no contexto fiscal brasileiro. Dessa forma, o estudo tributário ganha uma dimensão humanista e menos utópica, ao reconhecer desigualdades econômicas e ao dialogar o pagamento de tributos com o contexto social e financeiro de cada contribuinte. Assim, a prática tributária Estatal inclui como perspectiva basilar a extrafiscalidade, não tendo como intuito único a arrecadação de recursos para o custeio de serviços públicos, mas também o objetivo de assegurar o exercício pleno de direitos subjetivos.

2.3 TRIBUTAÇÃO JUSTA COMO DIREITO HUMANO FUNDAMENTAL

A tributação é reconhecida como um dever de todos os cidadãos e, como meio de concretização dos direitos fundamentais do homem e das metas traçadas pelo poder público. Nesse sentido, é válido destacar que desde de sua acepção originária os tributos necessitam de uma regulamentação e de uma fiscalização específica, com o intuito de evitar excessos e de proteger os indivíduos contra os abusos estatais. Esse ideal, fundamentado no preceito da igualdade jurídica da revolução francesa, ganhará também perspectiva material com o fim dos governos monárquicos.

Prova disso, é o disposto no artigo 13° da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 ao afirmar que "Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades". Extrai-se do declarado pela norma, a assertiva que disciplina a repartição dos tributos recolhidos dos cidadãos e a necessidade de diálogo com suas possibilidades

contribuintes. Assim, desde sua redação originária, o contribuinte deve realizar os repasses tributários ao Estado de acordo com a sua realidade monetária, respeitando assim o mínimo econômico para sua subsistência e a de sua família, e a quantia com a qual é capaz de contribuir para o exercício pleno das atividades públicas.

Além disso, a acepção da justiça tributária como direito inalienável também é expressa na Constituição Federal de 1988, mais precisamente no artigo 5° alíneas XXII e XXIII ao proclamar como substrato econômico a imposição fiscal à propriedade e a livre iniciativa. Por esse ângulo, as práticas tributárias teriam como cerne o diálogo entre a autoridade conferida ao Poder Público em tributar e a liberdade individual dos cidadãos contribuintes. Isso porque, os tributos atingiram dois direitos fundamentais, o primeiro deles à propriedade que é alcançada direta e imediatamente pelo tributo, que constitui em uma prestação pecuniária determinada por lei e que, ao ser realizada tem como consequência a diminuição da propriedade do sujeito. Em segundo plano, a liberdade, que é abrangida pelo tributo de forma indireta a depender dos objetivos adotados por um Estado.

Em suma, o direito tributário brasileiro, regulado essencialmente pela CRFB/1988 garante ao cidadão contribuinte uma segurança baseada no preceito da justiça tributária, de modo que a contribuição deve obedecer os limites legais, visando o não prejuízo à subsistência e a qualidade de vida do indivíduo e do seu grupo familiar.

2.4 MECANISMOS DA REFORMA COM POTENCIAL DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE

O exercício da prática tributária ao ser regulamentado pela norma máxima integrante ao ordenamento braisliero, a Constituição Federal de 1988, tem por obrigatoriedade a concordância com os princípios e com as metas estabelecidas ao longo do texto constitucional, sendo as mais notórias a dignidade da pessoa humana, expressa no artigo 1° e os objetivos republicanos de diminuição da pobreza e das

desigualdades sociais atestados pelo artigo 3° e os preceitos funcionais da administração pública, disciplinados no artigo 37.

Sob essa análise, a prática tributária brasileira desempenha um papel não apenas no ramo econômico, mas também nos âmbitos políticos e sociais. Uma vez que, a prática de contribuição tributária determinada pela carta magna deve ocorrer em observância aos princípios da dignidade da pessoa humana e também na manutenção de serviços públicos de qualidade que tem como intuito mitigar as desigualdades sociais. É com a observância dessas prerrogativas que se baseia a discussão entre os estudiosos e os aplicadores do direito sobre a necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro, com o intuito de desburocratizar e de democratizar o acesso e o entendimento sobre as práticas contribuintes.

Dentre os mecanismos propostos pela Reforma Tributária com o intuito de reduzir desigualdades e de simplificar a atuação do contribuinte, destaca-se a proposta de emenda constitucional número 45 de 2019 que tem como intuito a alteração do inciso III parágrafo 1 do artigo 156-A que versa sobre o sistema tributário nacional. Assim, afirma a proposta de emenda que uma lei complementar instituirá sobre o imposto de bens e de serviços nas hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, com o intuito de reduzir as disparidades econômicas no país.

Nesse escopo, destaca-se como forma de diminuição das desigualdades sociais o estabelecimento do Imposto sobre Bens e Serviços Personalizado (IBSP), que tem como intuito determinar como foco dos benefícios e das isenções tributárias os indivíduos, em detrimento dos produtos e dos serviços. Dessa forma, em especial as famílias de baixa renda, como atesta o mecanismo de *cashback*, que receberiam de volta ou deixariam de pagar parte dos impostos incidentes sobre os bens e sobre os serviços.

Em síntese, como afirma o Centro de Cidadania Fiscal CCiF, "O modelo de isenção personalizada é mais vantajoso tanto do ponto de vista do custo fiscal quanto da eficiência em termos de design legal, política social e progressividade tributária.". Essa simplificação,

como afirma o relatório digital, ao reduzir a complexidade do sistema de contribuições, tem como principal área de atuação os grupos considerados vulneráveis dentre eles, de acordo com os levantamentos realizados pela equipe técnica da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) estima-se que a devolução do imposto beneficiará cerca de 72,4 milhões de brasileiros, por meio da restituição de R$ 9,8 bilhões, dentre os beneficiários destacam-se 72% negros e 57% mulheres.

3. O CASHBACK TRIBUTÁRIO

O cashback tributário,"Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) personalizado", diz respeito à devolução, para as famílias, de parte do imposto pago sobre itens essenciais, como produtos de higiene básica, energia elétrica e conta de internet, beneficiando sobretudo as famílias de menor renda, referindo-se às que apresentam renda de até meio salário mínimo por pessoa — o que corresponde a R$ 706,00 (setecentos e seis reais) por integrante, atualmente. De modo que esse mecanismo não realizará o cashback de forma generalizada, haja vista que estará ligada à serviços e produtos específicos, efeito diverso do que acontece quando há mera redução da tributação, em que os tributos relacionados ao consumo têm efeito regressivo e proporcionalmente prejudicam os menos favorecidos, visto que o valor de compra de qualquer mercadoria, pobres e ricos pagam o mesmo tributo, mas os menos favorecidos destinam parte maior do seu rendimento, intensificando os efeitos negativos do modelo tributário.

Todavia, esse mecanismo não será restrito à análise econômica dos indivíduos, mas também uma interpretação social em que se encontra. A título de exemplificação, pode-se citar a tangibilidade do cashback para pessoas portadoras de deficiências e doenças graves, de maneira que a compra de medicamentos e instrumentos de acessibilidade pudessem gerar devolução, integral ou parcial, dos impostos incidentes (Hauly, 2025).

Assim sendo, um possível instrumento tributário para a redução deste caráter regressivo é a seletividade, entendida não como um imposto propriamente seletivo, mas como uma técnica de graduação das alíquotas, que tem íntima relação com o respeito à capacidade econômica do contribuinte, pois busca onerar menos os bens mais essenciais, que, em tese, seriam consumidos pela maior parte da população (Godoi, 2016).

No que tange ao sistema de funcionamento do cashback, será necessário estar registrado no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico[31]), ser residente no território nacional e estar inscrito sob número de CPF regular (Brasil, 2024). Ademais, a devolução deverá ocorrer em até 25 dias da apuração.

4. O FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL: OBJETIVOS E PAPEL NA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS

A Reforma Tributária instituiu o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que visa reduzir as desigualdades regionais e sociais mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal, e estimular o desenvolvimento econômico e social, promoção da inclusão social, geração de empregos e melhora da qualidade de vida de populações que vivem em ambientes menos desenvolvidos (Perissé, 2024).

A Reforma Tributária instituiu o FNDR com objetivos relacionados à dinâmica fiscal entre os estados brasileiros. Assim, o Fundo foi desenvolvido com o intuito de evitar a guerra fiscal-concessão de incentivos fiscais e tributários por determinado estado sem o apoio dos outros governos estaduais para estimular empresas a se instalarem no território que concede o benefício - de modo a compensar aqueles que se sentem prejudicados com a proposta de

31 O Cadastro Único para Programas Sociais identifica e caracteriza as famílias de baixa renda residentes em todo território nacional com o intuito de inseri-las nos programas de benefícios sociais.

mudança da tributação do local de origem para o local de destino. O sistema atual prevê que o imposto é coletado pelo Estado onde os bens são produzidos, de maneira diversa, com a reforma, o imposto será coletado pelo Estado onde os bens são consumidos (Perissé, 2024). Esta mudança tem implicações para os entes da federação que se beneficiam por serem centros produtivos, pois perdem uma parte significativa da receita tributária para as regiões onde os produtos são efetivamente consumidos.

Portanto, é possível inferir que esse Fundo terá como um dos fundamentos inovação e difusão de tecnologias, priorização de ações de preservação ambiental e redução das emissões de carbono. Assim, esse projeto estimulará o desenvolvimento de atividades com alto potencial de geração de novos empregos e rendas, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras, e a promoção de ações para desenvolvimento científico, tecnológico e à inovação (Brasil, 2023).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro tem como marco histórico de desenvolvimento a revolução industrial ocorrida no século XX, evento este que proporcionou o aumento da produtividade e da demanda comercial em massa e que, introduziu a cobrança de tributos durante as etapas de produção e de venda. É sob o contexto de rápida modernização, que o Brasil é um dos primeiros países a idealizar um Sistema Tributário Nacional (STN), com o fito de reger as relações de arrecadação Estatal para com os seus contribuintes.

No entanto, o sistema tributário brasileiro, regido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tem como mais notórias características: seu critério de análise e de fundamentação baseada em perspectivas técnicas, fiscais e econômicas, que pouco versavam sobre as inúmeras desigualdades experienciadas diariamente, pela maior parte de seus contribuintes. E também, por

sua complexidade, explícita por uma gama desenvolvida e específica de tributos. É nesse cenário de críticas, ao atual sistema de arrecadação brasileira, que é proposta no ano de 2023 a emenda constitucional número 132, conhecida popularmente como Reforma Tributária.

A reformulação do modelo tributário tem como principais metas: a simplificação do sistema de arrecadação brasileiro, que ocorrerá por meio da unificação de tributos, a expansão do preceito da administração pública da transparência, o estabelecimento da justiça fiscal, objetivo realizado, por meio da aplicação de uma análise sociológica e humanística sobre os contribuintes brasileiros e as suas distintas capacidades de contribuição, e visando a efetivação dos direitos humanos assegurados na Constituição Brasileira.

Nesse sentido, o sistema tributário deve honrar e garantir os direitos fundamentais assegurados ao longo de todo o texto constitucional. Com enfoque no princípio da dignidade da pessoa humana, expresso no artigo 1°, que garante a valorização do indivíduo e a necessidade de resguardar demais direitos responsáveis por promover o bem estar social, bem como cumprir as metas republicanas firmadas no artigo 3° que dizem respeito ao combate à pobreza e a mitigação de desigualdades. Desse modo, visando adequar o sistema tributário nacional à realidade de seus contribuintes pondera-se a justiça fiscal, ao analisar detalhadamente as possibilidades de contribuição tributária dos indivíduos em respeito ao seu contexto social e sem comprometer sua qualidade de vida.

Por fim, atenta-se para o mecanismo de cashback tributário como uma importante contribuição da reforma objetivando a diminuição de desigualdades sociais e econômicas na arrecadação de tributos. Desse modo, essa prática, não realizada de modo generalizado, mas em concordância com uma análise socioeconômica do cidadão contribuinte, tem como princípio basilar a devolução de parte do valor pago sobre itens essenciais. É sob o entendimento da justiça fiscal e da análise humanitária que a ferramenta do cashback entende as diferentes tributações realizadas pelos brasileiros, em especial aos cidadãos de baixa renda que destinam parte maior do seu rendimento

ao pagamento de tributos. Essa medida devolutiva, respalda-se no intuito de redução das desigualdades fiscais, que por vezes, foram acentuadas pela cobrança de tributos. Possibilitando assim, o estabelecimento de um sistema tributário simplificado, democratico e eficaz.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de maio de 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Assessoria Especial de Comunicação Social. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas.** Reforma Tributária, Gov.br, p. 1-25, 14 ago. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. Senado Federal. Agência Senado. **Reforma tributária depende de novas tecnologias:** cashback e split payment. Brasília, DF: Senado Federal, 16 dez. 2024. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/reforma-tributaria-depende-de-novas-tecnologias-cashback-e-split-payment . Acesso em: 24 maio 2025.

FARIA, Renato Vilela. Noções de Justiça Fiscal e o Planejamento Tributário. Revista direito Tributário Atual, São Paulo, n.23, p. 427-448. 2009. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1627. Acesso em: 26 de maio de 2025.

FURINI, Raquel de Melo. Reforma tributária e o cashback do povo: uma alternativa para a promoção da justiça fiscal e combate a desigualdade social. In: II Seminário de Iniciação Científica da Universidade de Marília – SEMIC/UNIMAR, 03., ago. 2023, Marília. **Anais eletrônicos** [...]Marília: UNIMAR, 2023. p.61-64 Disponível em: https://oficial.unimar.br/wp-content/uploads/2023/09/Caderno-Semic.pdf#page=61 . Acesso em: 20 maio 2025

GAMA, Clairton Kubassewski. Segurança jurídica e o período de transição na EC 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**,

v. 162, p. 63-82, 26 jan. 2025. Disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/794. Acesso em: 25 maio 2025.

HAULY, Luiz Renato. **A expansão do cashback tributário para a redução de regressividades**. Portal da Reforma Tributária, 11 de maio de 2025. Disponível em: https://www.reformatributaria.com/a-expansao-do-cashback-tributario-para-a-reducao-de-regressividades/#:~:text=Para a superação deste cenário,meio salário mínimo per capta. Acesso em: 24 maio 2025.

MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos. Os desafios da tributação no Brasil com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. **REI** - **Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 2, p. 375–388, 2025. Disponível em: https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/915. Acesso em: 25 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. NovaYork,1996. Disponível em: as.org/dil/port/1966%20Pacto%20Internacional%20sobre%20os%20Direitos%20Económicos,%20Sociais%20e%20Culturais.pdf. Acesso em: 26 de maio de 2025

PERISSÉ, Júlia. **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional:** como funcionará a Reforma Tributária. Tax Group, 12 maio 2024. Disponível em: https://www.taxgroup.com.br/intelligence/fundo-nacional-de-desenvolvimento-regional-como-funcionara-na-reforma-tributaria/ . Acesso em: 24 maio 2025.

PESTANA, Marcus. Reforma tributária: contexto, mudanças e impactos. Brasília: Senado Federal, **Instituto Fiscal Independente**. Estudo Especial, n. 19. 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 25 maio 2025.

SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do Consumo: as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 155–182, 2025. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2682. Acesso em: 25 maio 2025.

TAX GROUP. **Imposto, taxa e contribuição: quantos tipos de tributos existem no Brasil?** [S.I] 2024. Disponível em: https://www.taxgroup.com.br/intelligence/imposto-taxa-e-contribuicao-quantos-tipos-de-tributos-existem-no-brasil/#:~:text=Ao%20todo%20s%C3%A3o%20cinco%20tipos,arrecadado%20j%C3%A1%20possui%20destino%20certo%3F. Acesso em: 25 maio 2025.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Reforma Tributária:** o que já está valendo? Colégio Notarial do Brasil: São Paulo, 20 maio 2025. Disponível em: https://cnbsp.org.br/2025/05/20/artigo-reforma-tributaria-o-que-ja-esta-valendo-por-lucas-siqueira-dos-santos/. Acesso em: 25 maio 2025.

REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL: ENTRE A BUSCA POR IGUALDADE E A PERSISTÊNCIA DE PRIVILÉGIOS

Ana Clara Souza Alves [32]
Samuel Vitor Ferreira Marques [33]
Farley Soares Menezes [34]

RESUMO

O presente trabalho analisa a Reforma Tributária brasileira consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, destacando seu papel na tentativa de construir um sistema fiscal mais justo e alinhado aos princípios constitucionais do Brasil. Na elaboração deste estudo de natureza bibliográfica, adotou-se a técnica descritiva, considerada crucial para uma análise minuciosa e detalhada do material pesquisado. Além disso, o estudo seguiu o método dedutivo, que parte de princípios gerais para chegar a conclusões específicas, garantindo um processo de investigação lógica e coerente. Sendo analisado se a reforma promove efetivamente maior equidade na distribuição da carga tributária, especialmente frente à tradicional regressividade do sistema fiscal brasileiro, que onera desproporcionalmente os mais pobres via tributação sobre o consumo. O estudo aborda os fundamentos do princípio da justiça fiscal, as mudanças propostas pela reforma e o cashback, para mitigar desigualdades. Por fim, discute os avanços e limitações da reforma para efetivar a justiça fiscal no Brasil, apontando a necessidade de complementação com outras políticas públicas.

Palavras-chave: Reforma tributária; Capacidade contributiva; Justiça fiscal; Regressividade tributária; Cashback.

32 Graduando do Curso de Direiro da Unimontes - MG, anasouzalves24@gmail.com;
33 Graduado pelo Curso de Direito da Unimontes - MG, samuelvfm00@gmail.com;
34 Doutorando em Direito Constitucional e Tributário pelo IDP - DF, farley.menezes@unimontes.br;

ABSTRACT

This study analyzes the Brazilian Tax Reform consolidated by Constitutional Amendment No. 132/2023, emphasizing its role in the endeavor to establish a fairer tax system aligned with Brazil's constitutional principles. In conducting this bibliographic research, the descriptive method was employed, deemed essential for a comprehensive and detailed examination of the investigated material. Furthermore, the study adopted a deductive approach, proceeding from general principles to specific conclusions, thereby ensuring a logical and coherent investigative process. The analysis evaluates whether the reform effectively fosters greater equity in the distribution of the tax burden, particularly considering the traditional regressivity of the Brazilian tax system, which disproportionately impacts lower-income populations through consumption taxation. The study explores the theoretical underpinnings of the principle of fiscal justice, the proposed changes introduced by the reform, and the implementation of a cashback mechanism aimed at mitigating inequalities. Lastly, it discusses the reform's advancements and limitations in realizing fiscal justice in Brazil, highlighting the necessity of complementing it with additional public policies.

Keywords: Tax Reform; Ability to Pay; Fiscal Justice; Tax Regressivity; Cashback.

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária brasileira, consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132/2023), representa um marco histórico na transformação do sistema fiscal nacional. Após décadas de discussões e tentativas frustradas, o Brasil finalmente avança para um modelo tributário que busca concretizar princípios constitucionais fundamentais, entre eles, o da justiça tributária, agora expressamente previsto no texto constitucional.

A questão central que orienta este estudo jurídico é se a Reforma Tributária efetivamente promove maior justiça fiscal ou apenas mantém privilégios históricos do sistema tributário sob nova roupagem. Esta indagação é particularmente relevante considerando que o Brasil possui um dos sistemas tributários mais regressivos do mundo, onde a carga tributária recai desproporcionalmente sobre os mais pobres, principalmente através da tributação sobre o consumo.

A relevância jurídica do tema é incontestável porque a reforma altera significativamente a estrutura da tributação sobre o consumo no país, com potenciais impactos distributivos. Como observa Rocha (2025), a constitucionalização do princípio da justiça tributária representa um desafio hermenêutico para os juristas, uma vez que, sendo um valor abstrato, sua concretização depende da interpretação e aplicação de outros princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, a isonomia e a não cumulatividade.

Nesse sentido, o objetivo geral deste artigo é analisar as alterações formais da reforma, sobretudo, avaliar em que medida tais mudanças poderão contribuir para uma redistribuição mais equânime da carga tributária entre os diversos segmentos sociais e econômicos. Contudo, é necessário problematizar se tais medidas serão suficientes para alterar a estrutura de privilégios historicamente consolidada.

Por fim, destaca-se que esta introdução visa contextualizar o tema e delimitar o objeto da pesquisa. O desenvolvimento do artigo será estruturado em três seções: na primeira, será abordada a justiça fiscal como princípio constitucional e econômico; na segunda, analisar-se-ão a Reforma Tributária, suas propostas e fundamentações; e, na terceira, discutir-se-ão os avanços e limites da justiça fiscal à luz da reforma implementada. Dessa forma, busca-se proporcionar uma reflexão crítica e fundamentada sobre os potenciais efeitos da EC 132/2023 para a construção de um sistema tributário mais justo no Brasil.

1. A JUSTIÇA FISCAL COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO

O sistema tributário brasileiro há muito tempo é objeto de críticas e debates, especialmente em virtude de sua complexidade, ineficiência e, sobretudo, injustiça social. A estrutura atual da tributação nacional evidencia um modelo que, longe de promover a equidade, acaba por acentuar as desigualdades econômicas e sociais, afetando de forma mais gravosa as camadas mais vulneráveis da população. Esse cenário revela a necessidade de uma reflexão aprofundada acerca dos fundamentos da justiça fiscal, dos princípios constitucionais que orientam a tributação e do diagnóstico crítico do sistema tributário vigente.

1.1 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL

O sistema tributário atualmente vigente no Brasil é notoriamente caracterizado por sua expressiva regressividade, fenômeno que se manifesta principalmente em razão da predominância da tributação indireta. Esse modelo de incidência tributária impõe encargos desproporcionais a indivíduos com menor capacidade econômica, contrariando, de maneira flagrante, o princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do direito tributário contemporâneo. A regressividade ocorre porque tributos indiretos, como é amplamente reconhecido pela doutrina, não consideram a renda ou o patrimônio do contribuinte, incidindo uniformemente sobre o consumo de bens e serviços, independentemente da condição econômica do consumidor (Buzatto; Cavalcante, 2025).

Essa distorção é evidenciada pelo fato de que tributos regressivos possuem uma relação inversa com o nível de renda: quanto menor a renda, maior o impacto proporcional do tributo sobre o orçamento familiar. Assim, indivíduos em situação de vulnerabilidade acabam por suportar uma carga tributária mais pesada em relação à sua

capacidade econômica, enquanto aqueles que possuem rendimentos mais elevados são relativamente menos onerados. Esse fenômeno aprofunda as desigualdades sociais e econômicas preexistentes, ampliando a concentração de riqueza e dificultando a mobilidade social, aspectos que merecem atenção no debate sobre a justiça fiscal.

> A base de arrecadação no Brasil é mais forte na chamada tributação indireta, ou seja, embutida em alimentos ou bens de consumo. Como o brasileiro mais pobre gasta a maior parte da sua renda nesses itens, paga mais impostos proporcionalmente. (Santos, 2009)

Dito isso, a justiça fiscal pode ser compreendida como o equilíbrio entre a arrecadação de tributos e a observância da capacidade econômica dos contribuintes, priorizando, sempre que possível, a tributação sobre a renda e o patrimônio, em conformidade com os ideais de igualdade, solidariedade e redistribuição de riqueza. O tributo, nesse sentido, não deve ser encarado apenas como instrumento de financiamento do Estado e de custeio de suas atividades, mas também como uma ferramenta legítima e necessária para a promoção da igualdade social e para a redução das disparidades econômicas existentes na sociedade.

> Os brasileiros mais pobres (1º decil de renda per capita) pagam 21,2% de sua renda em tributos indiretos e 3,1% em tributos diretos, ou seja, 24,3% de tributação total sobre sua renda. Já os brasileiros mais ricos (10º decil da renda percapita) pagam 7,8% de sua renda total em tributos indiretos e 10,9% em tributos diretos, totalizando uma tributação total de 18,7% de sua renda. Ou seja, os brasileiros mais pobres pagam, proporcionalmente, mais tributos em relação à sua renda, dado o grande peso dos impostos sobre o consumo de bens e serviços na

> carga tributária total, o que deixa absolutamente claro o caráter regressivo do atual sistema tributário brasileiro. Portanto, o sistema tributário brasileiro não atende ao princípio da equidade. (Pestana, 2024)

Um sistema tributário justo deve, necessariamente, buscar a progressividade, estabelecendo uma lógica segundo a qual aqueles que possuem maior capacidade contributiva devem contribuir com uma parcela mais significativa de sua renda, enquanto os menos favorecidos devem ser relativamente poupados. Essa diretriz, contudo, ainda não se materializou plenamente no Brasil, uma vez que a estrutura vigente privilegia a tributação indireta e, por conseguinte, compromete a função redistributiva do tributo, aprofundando, assim, a exclusão social e a desigualdade econômica (Buzatto; Cavalcante, 2025).

1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS

O princípio da capacidade contributiva, expressamente consagrado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, estabelece que os impostos devem, sempre que possível, possuir caráter pessoal e ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio é de suma importância para assegurar justiça na incidência tributária, funcionando como limite ao poder de tributar e como parâmetro essencial de racionalidade e proporcionalidade fiscal. Além disso, a capacidade contributiva atua como um contrapeso necessário à progressividade, na medida em que permite considerar não apenas os rendimentos auferidos pelos contribuintes, mas também os gastos indispensáveis à garantia de uma existência digna. Assim, a aplicação adequada desse princípio contribui para ajustar eventuais distorções geradas pela progressividade, assegurando que a tributação não comprometa as condições mínimas de sobrevivência e de dignidade das pessoas.

Cabe destacar, ainda, que, em virtude da supremacia constitucional, todas as normas infraconstitucionais devem se submeter aos preceitos e valores consagrados na Constituição Federal, especialmente aqueles que asseguram a dignidade da pessoa humana, a justiça social e a vedação a tratamentos desiguais entre os desiguais. Como bem sintetiza Harada (2001), o direito tributário tem relação direta com o Direito Constitucional, por representar este o tronco da Árvore Jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos. Essa afirmação evidencia a centralidade da Constituição como parâmetro de validade e legitimidade de todas as normas tributárias, bem como a necessidade de que a legislação infraconstitucional esteja alinhada aos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

1.3 DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PRÉ-REFORMA

O sistema tributário brasileiro pré-reforma tem suas raízes na Emenda Constitucional nº 18/1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, representando um avanço jurídico significativo, ao estabelecer um arcabouço normativo sistematizado para a tributação no país. Contudo, mesmo com o aprimoramento legislativo, o sistema não conseguiu concretizar plenamente um dos principais objetivos do direito tributário em sociedades democráticas: a redução das desigualdades sociais e econômicas por meio de uma distribuição mais justa da carga tributária. Ademais, a situação previamente mencionada se agrava pelo fato de o sujeito passivo da obrigação tributária poder ser tanto alguém com condições econômicas para suportar o ônus quanto alguém desprovido dessas condições, sem que o sistema realize qualquer distinção efetiva. Ainda que existam instrumentos jurídicos destinados a mitigar a regressividade, tais como alíquotas diferenciadas ou isenções fiscais para produtos essenciais, a experiência prática demonstra que tais medidas são insuficientes para alterar substancialmente esse panorama. Isso ocorre, sobretudo, porque o foco da tributação recai sobre o consumo e não sobre a renda

ou o patrimônio do contribuinte, perpetuando uma estrutura que penaliza os mais pobres (Pestana, 2024).

Nesse contexto, destacam-se três tributos como os principais responsáveis pela carga tributária sobre o consumo: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Esses tributos incidem sobre praticamente todas as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços no país, tornando inevitável sua repercussão sobre o consumidor final (Buzatto; Cavalcante, 2022). A incidência simultânea e cumulativa desses tributos contribui para o aumento dos preços e, consequentemente, para a sobrecarga tributária sobre os segmentos de menor renda, que destinam parcela significativa de seus rendimentos ao consumo de bens e serviços essenciais.

A complexidade e a sobreposição de competências no sistema tributário brasileiro são, portanto, fatores que motivam há décadas o debate sobre a necessidade de uma reforma tributária ampla e estruturante. Segundo o relatório *Doing Business 2021* do Banco Mundial, o Brasil figura entre os países com os sistemas tributários mais complexos do mundo, tanto pela multiplicidade de tributos, contribuições e taxas quanto pela elevada carga tributária imposta aos cidadãos e às empresas. Essa complexidade compromete a previsibilidade e a eficiência do sistema, criando insegurança jurídica e dificultando o cumprimento das obrigações tributárias, especialmente para pequenos empreendedores e consumidores finais.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: PROPOSTAS E FUNDAMENTAÇÕES

O texto final aprovado pelo Congresso Nacional, a PEC 45/2019, que se tornou a Emenda Constitucional nº 132/2023, estabelece um marco importante na tributação brasileira ao implementar um modelo de tributação sobre o consumo já utilizado em mais de 170

países (Pestana, 2024). A implementação dessa reforma, no entanto, será gradual e demandará diversas regulamentações complementares, adaptação por parte dos entes federativos e capacitação dos contribuintes, para garantir a sua efetividade e aceitação. Esse novo modelo de tributação promove maior transparência ao tributar o valor agregado em cada etapa da cadeia de consumo, eliminando a cumulatividade e simplificando o sistema tributário. Isso contribui para uma maior justiça fiscal, ao reduzir a incidência do chamado "imposto sobre imposto" e favorecer um sistema mais equitativo, no qual a carga tributária é melhor distribuída entre os contribuintes.

Para isso, a reforma propõe a substituição de cinco tributos existentes (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um modelo inspirado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Esse modelo será implementado de forma dual, por meio da criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja arrecadação e gestão serão compartilhadas entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa padronização é essencial para simplificar o sistema, aumentar a segurança jurídica e reduzir custos para os contribuintes (Pestana, 2024).

Nesse sentido, a proposta de reforma tributária, surge como uma tentativa de racionalizar o modelo, buscando não apenas simplificá-lo, mas também torná-lo mais justo e eficiente, uma vez que visa unificar a base de incidência e reduzir a cumulatividade, além de conferir maior transparência, possibilitando que os contribuintes compreendam com mais clareza a composição dos preços dos bens e serviços consumidos.

3. AVANÇOS E LIMITES DA JUSTIÇA FISCAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A reforma do Sistema Tributário, além de necessária, como foi abordada nas seções supracitadas, possui a intenção de simplificar a forma de estruturação da tributação. Entretanto, os avanços que ela

traz sobre a justiça fiscal ainda devem ser debatidos e questionados para verificar os seus limites em relação aos hipossuficientes, buscando compreender os mecanismos que vão atuar para promover a justiça fiscal. Nesse sentido, é fundamental avaliar se os instrumentos previstos, como o cashback, serão suficientes para mitigar os efeitos regressivos característicos da tributação brasileira. Assim, a reflexão sobre os avanços e limites da reforma se apresenta como etapa indispensável para garantir que a simplificação tributária seja acompanhada de maior justiça social.

3.1 CASHBACK TRIBUTÁRIO

Com a intenção de mitigar a regressividade dentro do sistema tributário brasileiro, o projeto da reforma prevê a criação de um mecanismo que permita a devolução de tributos incidentes sobre o consumo para os contribuintes de menor poder aquisitivo. Assim, o cashback surge com a intenção de corrigir essa distorção, uma vez que apenas a redução de alíquotas é uma prática ineficiente, já que beneficia tanto os mais pobres quanto os mais ricos. Entretanto, para conseguir o benefício do cashback é necessário estar inscrito no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), residir em território nacional e possuir CPF regularizado.

Diante disso, é válido ressaltar que muitos brasileiros que vivem em situação de vulnerabilidade não estão escritos no CadÚnico, por exemplo por não terem uma residência regularizada para levar o comprovante de residência e fazer a inscrição no programa, o que restringe o alcance da medida. Da mesma forma, outro ponto que vale ser abordado é que o cashback não elimina de imediato os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, fazendo com que os mais pobres ainda arquem, inicialmente, com o ônus fiscal. Tal dinâmica pode ser insuficiente para enfrentar as desigualdades estruturais que marcam o sistema tributário brasileiro.

Por fim, a medida, embora tecnicamente mais eficiente do que a simples redução de alíquotas, depende de uma gestão administrativa altamente eficiente e transparente, sob pena de gerar discricionariedade, atrasos ou mesmo exclusões indevidas. Assim, a crítica fundamental recai sobre a necessidade de que o cashback seja complementado por outras políticas redistributivas e por uma fiscalização ativa para assegurar que a justiça fiscal pretendida se concretize, evitando que a medida se transforme apenas em um paliativo frente à persistente regressividade tributária.

3.2 TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O princípio da capacidade contributiva, associado à progressividade defende que cada pessoa, ou grupo em condições similares, deve ser tratado conforme suas desigualdades. Isso implica a adoção de tratamentos diferenciados para grupos desfavorecidos, com o objetivo de proporcionar uma igualdade material, buscando corrigir distorções específicas, como a dificuldade de acesso a políticas públicas e a desigualdade de renda.

> A tributação sobre a riqueza é capaz de reduzir significativamente o índice de desigualdade, mais do que puramente fator que proporcione arrecadação de tributos. Por conseguinte, a adoção deste instrumento de ajuste da concentração de riqueza reduz significativamente o índice de GINI, o que possibilita uma redução que atinja valores próximos à média da OCDE, em relação aos países que já instituíram o tributo sobre a riqueza líquida. (CRUZ; PIRES, 2019)

Sob essa ótica, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer como um de seus objetivos fundamentais a redução das desigualdades sociais e regionais, reforça essa diretriz, visando erradicar a pobreza e promover a justiça social. No entanto, passadas mais de três décadas

desde a promulgação da Constituição, os avanços nesse campo ainda são insuficientes. Nesse contexto, o domínio exercido pelas elites econômicas na política brasileira assume um papel central para a manutenção da ausência de tributação sobre grandes riquezas. Ademais, a atual reforma tributária, ao não prever explicitamente a criação de um imposto sobre grandes fortunas em seu texto, demonstra uma postura omissa em relação a essa pauta crucial, evidenciando a falta de compromisso político em enfrentar as desigualdades econômicas estruturais (Ribeiro, 2015).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo, foi possível verificar o antigo sistema de tributação brasileiro e o novo que será implementado com a reforma tributária, destacando-se as alterações que serão feitas no âmbito da justiça fiscal e discutindo-se se serão suficientes para mitigar tal impasse. Assim, é correto afirmar que a reforma tributária frustrará as expectativas daqueles que aguardam uma grande mudança da carga tributária. Isso porque permanece imprevisível se o modelo adotado de fato resultará na simplificação do sistema ou mesmo na efetiva redução do encargo econômico que hoje recai sobre o consumidor final. Nesse mesmo sentido, também não existem garantias concretas de que a reforma contribuirá para mitigar a regressividade, considerando a tradição brasileira de concentrar a tributação sobre o consumo e a persistente dificuldade de alcançar as grandes riquezas e rendas. Assim, conclui-se que a situação tributária do país não se resolverá apenas com a aprovação da reforma recentemente promulgada e nem com os novos mecanismos apresentados por ela, mesmo significando um avanço gigantesco para um país estagnado sobre o tema.

REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 10 mai. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda Constitucional n. 132/2023**. Reforma Tributária. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2023/emendaconstitucional-132-20-dezembro-2023-795084-norma-pl.html. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposi-cao=2196833. Acesso em: 14 mai. 2025.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12757/000367794.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 5 mai. 2025.

BRASIL. Presidência da República**. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 6 mai. 2025.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlan Chaves. **Reforma Tributária e Regressividade**: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. São Paulo: Revista Direito Tributário, 2022.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CARVALHO, Carlos Eduardo. **Justiça fiscal e desigualdade social**: o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/8368/5948. Acesso em: 14 mai. 2025.

CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil**: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. Pelotas: Dissertação do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Políticas Sociais da UCPEL, 2014. Disponível em: https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/si-tes/5/2018/03/ROBERTO. CLASEN_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUAL-DADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf. Acesso em: 18 mai. 2025.

CRUZ, Késia Batista da; PIRES, Robson Francisco. **Justiça distributiva no Brasil**: implementação do imposto sobre grandes fortunas como critério de igualdade na distribuição de renda. Brasília: Virtù: Direito e Humanismo, 2019. Disponível em: https://revistas.icesp.br/index.php/Virtu/article/view/1790/3604. Acesso em: 20 mai. 2025.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária**: contexto, mudanças e impactos. Senado Federal: Instituição Fiscal Independente, 2024.

ROCHA, Sergio André. Justiça tributária após a Emenda Constitucional 132, de 2023. Consultor Jurídico, Disponível em: https://www.conjur.

com.br/2025-mai-19/justica-tributaria-apos-a-ec-132-2023/. Acesso em: 1 mai. 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 16º. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SANTOS, Évio Gusmão. **Justiça fiscal, capacidade contributiva e a promoção da igualdade**. Brasília: Revista da AGU. Disponível em: https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/247. Acesso em: 1 mai. 2025.

TEODOROVICZ, Jeferson; MEIRA, Liziane Angelotti; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GARCIA, Aline Guiotti; NASCIMENTO, Matheus Leite do Nascimento. **Reforma tributária, tributação sobre o consumo e o sistema de cashback**. Curitiba: Revista Ius Gentium. Disponível em: https://www.revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/686. Acesso em: 12 mai. 2025.

TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA SOCIAL: O DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO NO ENFRENTAMENTO DO TRABALHO ESCRAVO CONTEMPORÂNEO

Camila de Oliveira Macedo[35]*;*
Maria Eduarda Castro de Souza[36]*;*
Thainá Martins de Oliva Ramos[37]*.*

RESUMO

O presente artigo discorre sobre o papel do Direito Tributário e Financeiro, no enfrentamento ao trabalho análogo à escravidão no Brasil. Emerge da constatação de que, apesar da abolição formal da escravidão, práticas contemporâneas de exploração persistem em diversas regiões do país, o que exige do poder público resposta efetiva e integrada. O trabalho busca compreender como o Direito Tributário e Financeiro podem contribuir para a erradicação dessas práticas, promovendo a justiça social e a dignidade humana por meio do adequado financiamento de políticas públicas. O texto é resultado de uma pesquisa bibliográfica descritiva com método de abordagem dedutivo. Foram analisadas legislações, dados oficiais, artigos acadêmicos e relatórios de instituições públicas, com intuito de caracterizar o cenário atual, identificar entraves e propor soluções no âmbito fiscal. Nessa conjuntura, realizou-se o levantamento de dados sobre a atuação do Ministério do Trabalho e Emprego, a estrutura orçamentária e os impactos da escassez de recursos nas ações fiscalizatórias. Os resultados indicam que a insuficiência de verbas compromete diretamente a efetividade das fiscalizações, do

35 Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), graduanda, camilamacedo263@gmail.com;

36 Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), graduanda, meduardacastro14@gmail.com;

37 Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), graduanda, ramosthaina083@gmail.com.

resgate de trabalhadores e da reintegração social, especialmente em regiões de difícil acesso. Ademais, discute-se a importância da função extrafiscal dos tributos e a necessidade de uma reforma tributária que contemple a justiça distributiva. Conclui-se que o fortalecimento da política fiscal, aliado ao controle dos incentivos fiscais e ao uso de instrumentos como a "lista suja", são essenciais para consolidar um modelo de desenvolvimento pautado nos direitos humanos e na justiça social.

Palavras-chave: Trabalho análogo à escravidão, Justiça Fiscal, Extrafiscalidade, Orçamento, Dignidade humana.

ABSTRACT

This article discusses the role of Tax and Financial Law in combating slave-like labor in Brazil. It emerges from the observation that, despite the formal abolition of slavery, contemporary practices of exploitation persist in several regions of the country, which requires an effective and integrated response from the government. The work seeks to understand how Tax and Financial Law can contribute to the eradication of these practices, promoting social justice and human dignity through the adequate financing of public policies. The text is the result of a descriptive bibliographical research with a deductive approach method. Legislation, official data, academic articles and reports from public institutions were analyzed in order to characterize the current scenario, identify obstacles and propose solutions in the fiscal area. In this context, data was collected on the performance of the Ministry of Labor and Employment, the budget structure and the impacts of the scarcity of resources on inspection actions. The results indicate that insufficient funding directly compromises the effectiveness of inspections, worker rescue and social reintegration, especially in hard-to-reach regions. Furthermore, the importance of the extra-fiscal function of taxes and the need for tax reform that takes distributive justice into account are discussed. The conclusion is that strengthening fiscal policy, combined with control of tax incentives and the use of instruments such as the "dirty list", are essential to

consolidate a development model based on human rights and social justice.

Keywords: Slavery-like work, Tax Justice, Extra-fiscality, Budget, Human dignity.

INTRODUÇÃO

Embora a Lei Áurea, assinada pela Princesa Isabel no dia 13 de maio de 1888, tenha estipulado a abolição da escravatura no Brasil, foi reconhecido oficialmente pelo governo no ano de 1995, a existência do trabalho em condição análoga à de escravo no país. Fato que persiste e que pode ser comprovado em uma análise inicial de dados do Portal da Inspeção do Trabalho, na qual se verifica que somente no ano de 2024, foram encontrados 2.004 trabalhadores em situação de condições análogas à de escravo, do total, cerca de 500 foram encontrados no Estado de Minas Gerais.

Motoki (2022), aborda detalhadamente em sua obra, aspectos referentes ao "trabalho escravo contemporâneo". Enfatiza que no Brasil, o termo é utilizado para caracterizar o exercício do labor nas circunstâncias de trabalho forçado, jornada exaustiva, servidão por dívidas e/ou condições degradantes e que a presença de um ou mais desses elementos nas relações trabalhistas, será fator determinante para o enquadramento em trabalho análogo à escravidão. Diante disso, procura estabelecer, desde o início, que o fato é decorrente de um ato ilícito e que constitui crime, previsto no Código Penal Brasileiro.

É importante destacar, o artigo 149 do referido código, que determina:

> Art. 149. Reduzir alguém à condição análoga à de escravo, quer submetendo-o a trabalhos forçados ou a jornada exaustiva, quer sujeitando-o a condições degradantes de trabalho, quer restringindo, por qualquer meio, sua locomoção em razão de dívida contraída com o empregador ou preposto:

> Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa, além da pena correspondente à violência.
> § 1o Nas mesmas penas incorre quem:
> I – cerceia o uso de qualquer meio de transporte por parte do trabalhador, com o fim de retê-lo no local de trabalho;
> II – mantém vigilância ostensiva no local de trabalho ou se apodera de documentos ou objetos pessoais do trabalhador, com o fim de retê-lo no local de trabalho.
> § 2o A pena é aumentada de metade, se o crime é cometido:
> I – contra criança ou adolescente;
> II – por motivo de preconceito de raça, cor, etnia, religião ou origem.

O orçamento público, elaborado por cada ente federativo, é um instrumento essencial para prever a arrecadação e direcionar os recursos às políticas públicas, refletindo as prioridades governamentais. No âmbito do combate ao trabalho análogo à escravidão, o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) tem como principal fonte de receita as contribuições sociais, destacando a relevância dos tributos no financiamento dessas ações (Consulta de Receita Pública | Portal da Transparência do Governo Federal, 2025). Sob a ótica constitucional, os tributos, regulados pelos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, são instrumentos essenciais para a justiça social, devendo ser orientados pelo princípio da capacidade contributiva e destinados ao financiamento de políticas públicas eficazes. Destarte, cabe observar na ordem teórica, a existência e perpetuação do trabalho análogo à escravidão no Brasil, bem como a urgência de medidas que engrandeçam a arrecadação de tributos para a promoção da justiça social. O sistema tributário deve ser utilizado como ferramenta para erradicar práticas degradantes e garantir direitos fundamentais.

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho, o conceito de Direito Tributário é:

> Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente (Carvalho, 2021, p.18).

Nessa mesma conjuntura, Código Tributário Nacional configura que:

> Art. 3º 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.

Ademais, destaca-se a relevância das ações promovidas pelo MTE, que, além de realizar fiscalizações com base em denúncias, conduz levantamentos de dados essenciais para a organização e continuidade das ações fiscais. O financiamento dessas atividades, voltadas ao combate ao trabalho escravo contemporâneo, é sustentado, em grande parte, por receitas públicas provenientes de tributos. Nesse contexto, o tributo assume um papel crucial, garantindo que as receitas recebidas pelo MTE sejam compatíveis com as demandas das ações fiscalizatórias e permitindo a efetivação dos direitos fundamentais dos trabalhadores. Contudo, persiste a insuficiência na arrecadação e na alocação de recursos para essa finalidade, evidenciando a necessidade de maior atenção à destinação das prestações pecuniárias compulsórias para o enfrentamento desse problema.

A restrição das verbas compromete diretamente o processo de resgate de trabalhadores, que demanda investimentos significativos em atividades como a contratação de auditores fiscais, a formação de novas equipes de busca, e a provisão de insumos indispensáveis, como veículos e combustíveis, reafirmando a urgência de medidas efetivas para o aumento de receitas públicas. Tema este que deveria ser debatido e apreciado no movimento de reforma tributária.

A reforma tributária não é um fenômeno recente, mas um processo histórico marcado por avanços e retrocessos nos critérios de arrecadação e proteção de direitos. Se antes as mudanças eram motivadas por debates sobre a legitimidade das altas cargas tributárias, hoje busca-se adequar os tributos às contrapartidas oferecidas pelo Estado, visando à justiça social. Assim, a reforma é vista como uma solução indispensável para as mazelas sociais do país.

Delimita-se como objetivo geral do presente trabalho a análise do papel do Direito Tributário, especialmente por meio das contribuições sociais e da política fiscal, no enfrentamento ao trabalho análogo à escravidão no Brasil, destacando a importância da justiça fiscal, da destinação eficiente das receitas públicas e da necessidade de uma reforma tributária orientada pela promoção da dignidade humana e da justiça social. Visto que as consequências dessa restrição mostraram-se cada vez mais presentes, afetando sobretudo aqueles que anseiam a alforria. Nessa conjuntura, sob a perspectiva individual, torna-se imperativa a análise aprofundada do tema, tendo em vista os impactos gerados pelas arrecadações tributárias, assim como a inter-relação entre a tributação e a justiça social no enfrentamento do trabalho análogo à escravidão.

Dessa forma, na ordem pragmática, o presente artigo se justifica pela necessidade de aprofundamento das discussões no âmbito tributário. O objetivo é analisar o papel das contribuições sociais no orçamento público e no combate ao trabalho servil, a função fiscal e extrafiscal como mecanismo de justiça social e, por fim, os reflexos dos incentivos fiscais e restrição orçamentária. Tal incremento visa

possibilitar uma maior arrecadação tributária, de modo a fortalecer a atuação do órgão competente com o intuito de erradicar o labor servil.

A metodologia utilizada para a redação do presente artigo, baseou-se em uma pesquisa bibliográfica sobre a função da contribuição social no que concerne as receitas públicas do MTE, com foco no combate ao trabalho análogo à escravidão. De acordo com Fonseca (2002), tal pesquisa pode ser definida como aquela realizada "a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites". entre outros. Outrossim, abordou-se a pesquisa descritiva que requer do pesquisador uma série de dados detalhados e específicos acerca da pauta pesquisada. Esse tipo de estudo objetiva caracterizar os acontecimentos e fenômenos de determinado contexto (Triviños, 2009). Por fim, método de abordagem utilizado foi o dedutivo, no qual iniciou-se a análise de forma generalista para que fosse alcançado uma conclusão singular.

Em conclusão, com a persistência do trabalho análogo à escravidão no Brasil, torna-se de suma importância uma resposta integrada que articule políticas públicas eficazes e um adequado financiamento estatal, lastreado em uma política fiscal orientada pelos princípios da justiça social e da dignidade humana. Apesar da existência de dispositivos normativos como o artigo 149 do Código Penal e das iniciativas do MTE, a insuficiência de recursos orçamentários compromete a eficácia das ações de fiscalização, resgate e reintegração de trabalhadores. Nesse contexto, a reforma tributária surge como uma oportunidade histórica para mitigar as desigualdades estruturais, aumentar a arrecadação e redistribuir receitas de maneira mais equitativa, fortalecendo a capacidade estatal de erradicar essa prática ilícita.

A política fiscal, como instrumento central, não apenas viabiliza o financiamento das operações de combate ao labor servil, mas também contribui para a construção de um ambiente socioeconômico que combate as condições de vulnerabilidade que perpetuam a exploração laboral. Dessa forma, a eficiência na arrecadação

tributária e a destinação estratégica de recursos públicos reafirmam o compromisso do Estado com os valores constitucionais de dignidade, liberdade e equidade. Sendo assim, é essencial que as discussões e ações no campo tributário sejam orientadas por uma perspectiva que priorize a proteção dos direitos fundamentais, consolidando um modelo de justiça social e promovendo um Brasil livre de práticas análogas à escravidão e reafirmando o compromisso com os princípios da dignidade e da liberdade.

1. O PAPEL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO E NO COMBATE AO TRABALHO SERVIL: EFICIÊNCIA, EXTRAFISCALIDADE E JUSTIÇA SOCIAL

O orçamento público pode ser compreendido como um instrumento organizacional no qual é realizado o prognóstico dos recursos a serem angariados e a destinação destes. Ademais, é imprescindível para a manutenção da estabilidade das contas públicas e explicita quais são as prioridades governamentais, incumbindo a cada um dos entes federativos elaborá-lo. Assim, responsabilizam-se por abordar em seus orçamentos, as diretrizes pecuniárias que objetivam empregar na efetivação das políticas públicas, tendo em vista que somente poderão ser executadas as despesas pré-estabelecidas.

Sob essa perspectiva, têm-se a diferenciação do orçamento público em duas modalidades distintas, o orçamento tradicional, um dos primeiros modelos a serem utilizados, e o orçamento-programa. O orçamento tradicional, diz respeito àquele compreendido como um mero registro contábil, que é incumbido de prever receitas e fixar despesas. Logo, não há preocupação com necessidades específicas da população, limitando-se às necessidades financeiras das unidades organizacionais (Noblat; Barcelos; Souza, 2014).

De outro modo, o orçamento-programa exprime:

> "financeira e fisicamente, os programas e trabalho de governo, possibilitando a integração do planejamento com o orçamento, a quantificação de objetivos e fixação de metas, as relações insumo-produto, as alternativas programáticas, o acompanhamento físico financeiro, a avaliação de resultados e a gerência por objetivos" (Senado Federal, s.d.).

Em uma análise mais aperfeiçoada sobre o vocábulo, Piscitelli, Timbó e Rosa, formulam a seguinte definição:

> instrumento que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem obtidos. (Piscitelli; Timbó; Rosa, 1999, p.38).

Nessa conjuntura, o artigo 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, é o fundamento jurídico norteador do processo de elaboração de leis orçamentárias. No qual, preceitua-se a necessidade de formulação de normas de iniciativa do Poder Executivo, para definir as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais e o plano plurianual. Logo, faz-se necessária uma ponderação a respeito das peculiaridades de tais documentos.

Conforme Piscitelli (2018), o Plano Plurianual (PPA) possui caráter estratégico, definindo objetivos plurianuais da Administração Pública, com base constitucional e submetido à análise do Congresso Nacional, detalhando despesas de capital e de execução continuada. Já a Lei Orçamentária Anual (LOA), regida pelo princípio da exclusividade (art. 165, §8º, da CF), aborda receitas e despesas anuais de forma específica. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), prevista no art. 165, inciso II e §2º, da Constituição, estabelece metas e prioridades anuais, garantindo a execução do PPA e orientando a LOA, além

de disciplinar alterações tributárias e a política de aplicação das instituições financeiras oficiais.

De acordo com o Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, o MTE, um dos órgãos designado ao combate ao trabalho análogo ao de escravo, possui como origem principal de receita pública uma espécie de tributo, as contribuições sociais. Acerca deste tema, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dispõe:

> Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

Segundo Côelho (2020), as contribuições sociais são vocacionadas a custear as despesas da União na área social. Elas, por sua vez, abundam em nosso sistema tributário e possuem elevada importância econômica, na medida em que carreiam vultosas quantias aos cofres da União Federal, uma vez que não há necessidade de repartição dessas receitas. Por conseguinte, este tributo mostra-se imprescindível para o financiamento das políticas públicas promovidas pelo MTE, destinadas ao combate à escravidão moderna.

A contribuição social demonstra um caráter de extrafiscalidade no contexto tributário. Conforme Carvalho (2021), dá-se o nome de extrafiscalidade a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios. Deste modo, é demonstrada a função extrafiscal da contribuição social, uma vez que seu objetivo transcende os limites da mera arrecadação financeira e assume uma nova perspectiva: a de erradicar o trabalho servil.

Devido a esse caráter extrafiscal, frisa-se a importância de correlacionar a arrecadação tributária com a efetividade do financiamento do combate supracitado. O princípio da capacidade

contributiva, base da justiça fiscal, assegura que cada cidadão contribua para o financiamento do Estado de acordo com sua capacidade econômica. Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o tema nos seguintes termos:

> Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade (Carvalho, 2021, p.182).

A inobservância do princípio da capacidade contributiva reflete a má gestão tributária, prioridades orçamentárias equivocadas e atenta contra o princípio da eficiência tributária. O princípio da eficiência tributária consiste em mecanismos e instrumentos jurídicos que objetivam o desenvolvimento e a justiça fiscal, de forma que a arrecadação torna-se apenas consequência natural e necessária. Esse cenário de violação aos princípios basilares do sistema tributário impacta negativamente no que concerne as políticas públicas essenciais e a preservação dos direitos fundamentais como educação, saúde e fiscalização trabalhista, previstos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Por conseguinte, sem os recursos adequados e suficientes, o Estado enfrenta diversos impasses para realizar fiscalizações eficazes, prevenir violações trabalhistas e oferecer alternativas econômicas e sociais aos mais vulneráveis. A precariedade de investimentos corrobora para que ciclos de pobreza perdurem ainda na contemporaneidade, deixando trabalhadores suscetíveis à exploração. Assim, a ausência de justiça fiscal e de políticas públicas robustas não apenas dificulta a erradicação do trabalho análogo à escravidão, mas também alimenta as condições que levam à sua perpetuação.

Portanto, a contribuição social é um instrumento tributário essencial para o financiamento de políticas públicas, de forma que desempenha uma função extrafiscal que ultrapassa a mera arrecadação

ao promover a justiça social e combater desigualdades estruturais, como o trabalho análogo à escravidão. No entanto, a inobservância de princípios como a capacidade contributiva e a eficiência tributária compromete a gestão orçamentária, prejudicando a fiscalização trabalhista e a proteção de direitos fundamentais. Destarte, a reforma voltada à simplificação e progressividade tributária é essencial para garantir recursos suficientes ao financiamento do combate ao trabalho servil para que, assim, tenha-se a efetivação dos objetivos constitucionais, como a erradicação de práticas de exploração laboral e a promoção da justiça social.

2. A TRIBUTAÇÃO SOB A ÓTICA DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS: FUNÇÕES FISCAL E EXTRAFISCAL COMO MECANISMOS DE JUSTIÇA SOCIAL

As receitas públicas são a totalidade dos recursos angariados pelo Tesouro Nacional, estas são incorporadas ao patrimônio do Estado e subsidiam as despesas públicas. Outrossim, não se restringem à atividade tributária, tendo em vista que podem resultar de algumas fontes alternativas, como acontece no tocante à privatização de um bem pertencente ao patrimônio estatal (Gadelha, 2017).

Kohama delineia receita pública como:

> Todo e qualquer recolhimento feitos aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou de outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivam direitos a favor do Estado quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure depositário dos valores que não lhe pertencem (2009, p. 60).

Destaca-se aqui a classificação das receitas segundo sua origem e motivo da entrada, bem como, as subespécies atinentes a cada tipo. Em um estudo detalhado sobre o tema, Piscitelli (2018), classifica as receitas em originárias, derivadas e transferidas, no que concerne a sua origem. Dessa forma, compreende-se que as receitas originárias resultam da atividade estatal como agente particular, consequentemente, são regulamentadas pelo direito privado. Referem-se a uma relação horizontal, pautada no exercício da autonomia das partes, que acontece, por exemplo, nos contratos. Em contrapartida, as receitas derivadas, derivam-se da imposição do poder do Estado em face do particular, ou seja, de uma relação de subordinação. A título de exemplo, destaca as receitas resultantes da aplicação de penalidades. Finalmente, tem-se as receitas transferidas, que decorrem da cessão de recursos entre os entes federativos. Quando resultantes de texto normativo, são denominadas transferências obrigatórias, caso contrário, configuram-se transferências voluntárias.

Ademais, no que tange à previsão orçamentária, classificam-se em receitas orçamentárias ou receitas extraorçamentárias. A primeira espécie, pode ser compreendida como aquela prevista no orçamento, sendo considerada no momento de fixação de despesas. Além disso, para haver a arrecadação das receitas orçamentárias, é necessária autorização legislativa prévia e sua realização relaciona-se diretamente com a execução orçamentária. Em contrapartida, as receitas extraorçamentárias não pertencem ao orçamento. Assim, não serão consideradas na fixação de despesas públicas. Diante do exposto, é válido evidenciar que a segunda modalidade se insere no conceito de receita, por um motivo específico, ou seja, em razão de que ainda que não se incorporaram ao patrimônio público, devendo ser precedidas de lançamentos para adentrarem os cofres públicos (Leal, 2013).

Na sequência, a autora faz a distinção das receitas no que diz respeito ao motivo da entrada. Sob essa ótica, delineia-as em receitas correntes e receitas de capital, consoante o artigo 11, da Lei 4.320. Por conseguinte, entende como receitas correntes aquelas que

decorrem de atividades estatais próprias, tais como, a obtenção de recursos pelas vias de tributação. Não obstante, como receitas de capital são compreendidas aquelas resultantes de operações nas quais o Estado capta recursos externos, é o caso por exemplo, das receitas provenientes das operações de endividamento.

Analisada as receitas públicas, partimos para o estudo das despesas públicas, que concomitantemente compõem o orçamento administrativo. As despesas públicas, pré-determinadas na Lei Orçamentária Anual, equivalem aos gastos aprovados para serem executados pela administração, garantindo assim, a efetivação de atividades e políticas públicas (Gadelha, 2017). Sob outro enfoque, Piscitelli (2018, p.105) afirma que as despesas "podem ser compreendidas como a aplicação específica do dinheiro público [...] visando ao custeio da estrutura estatal e, assim, ao cumprimento de necessidades públicas". Em síntese, compreende um gasto público, que somente poderá ocorrer com a existência de prévia autorização do Poder Legislativo.

Cabe ao Estado instituir medidas para gerir as receitas e despesas públicas, influenciando diretamente a economia nacional. Entretanto, esse aspecto não será amplamente abordado no presente trabalho, uma vez que a análise do sistema tributário não se limita ao cunho arrecadatório, caracterizado por uma relação de verticalidade e subordinação do contribuinte ao Estado arrecadador (Arakaki; Ribeiro, 2020). Sob outro enfoque, faz-se imprescindível a análise da pertinência das políticas fiscal e extrafiscal como instrumentos de promoção da justiça social.

De acordo com Oliveira (2017), "a justiça social consiste no compromisso do Estado e instituições não governamentais em buscar mecanismos para compensar as desigualdades sociais geradas pelo mercado e pelas diferenças sociais".

O direito tributário fundamenta-se na Constituição Federal de 1988, norma central do ordenamento jurídico que confere validade às demais normas. Nessa perspectiva, a dignidade da pessoa humana (art. 1°, III, da CFRB/1988) e os valores sociais do trabalho (art. 1°, IV,

da CFRB/1988), fundamentos da República Federativa do Brasil, bem como a redução das desigualdades sociais (art. 3°, III, da CFRB/1988), são alguns dos fatores norteadores de observância obrigatória na atuação governamental no que tange à tributação.

Desse modo, a tributação deve transcender a função arrecadatória, exercendo também uma função social, materializada no desenvolvimento de políticas públicas, tais como, o financiamento de ações de combate ao trabalho análogo à escravidão, visando a cessação do trabalho servil e a garantia de acesso aos direitos fundamentais violados.

> A política fiscal, alinhada a todo o processo evolutivo histórico e social, nas feições atuais, acortina-se como essencial e imprescindível para que o Estado tenha patrimônio próprio e, com isso, consiga cumprir as obrigações legais e constitucionais. É necessário que o ente público arrecade adequadamente a fim de que possua dinheiro em caixa para atender os próprios governados na instituição de políticas públicas e na promoção da Justiça Social (Arakaki; Ribeiro, 2020, p.94).

Adicionalmente, a extrafiscalidade proporciona o uso do tributo ou de benefícios fiscais como mecanismos fomentadores e concretizadores de determinado interesse social, assumindo o caráter arrecadatório uma finalidade secundária (Arakaki; Ribeiro, 2020). A exemplo disso, evidencia-se a "lista suja" prevista no Plano Nacional para a Erradicação do Trabalho Escravo, elaborada pela Comissão Nacional para a Erradicação do Trabalho Escravo (Conatrae) e instituído com a Portaria n° 540, de 15 de outubro de 2004. Essa medida almeja impedir que as empresas envolvidas com o trabalho servil tenham acesso a financiamentos públicos, além de contribuir para a conscientização do consumidor final acerca do processo de produção, estimulando a promoção da dignidade humana.

É importante salientar que, assim como em outros institutos jurídicos, pode existir, na prática cotidiana, a necessidade de complementação ou modificação do que está prescrito no texto normativo. A abrangência das consequências da inclusão do nome da empresa ou empregador na "lista suja", condiciona-se, parcialmente, ao reconhecimento, por parte do consumidor, da importância da promoção do trabalho decente. É possível que isso não aconteça, uma vez que, infelizmente, existe a possibilidade de o consumidor optar, por exemplo, por um produto em razão do seu preço, ignorando o processo de produção desumano (Silva, 2018).

Silva (2018) salienta que, no cenário nacional, a ausência de políticas governamentais voltadas ao incentivo do trabalho decente, somada à dificuldade de efetivação das consequências jurídicas para aqueles que submetem trabalhadores a condições degradantes e desumanas, propiciam que financeiramente, sob uma lógica de análise de riscos, seja vantajosa a manutenção dos trabalhadores em atividades laborativas servis.

Nesse cenário, o não pagamento dos tributos incidentes na relação de emprego é uma conduta ilícita em matéria trabalhista e tributária recorrente e está sujeita a penalidades (Fujita, 2014). Diante do exposto, urge a necessidade de ampliação de investimentos em políticas públicas destinadas ao combate ao trabalho análogo ao de escravo, bem como a ampliação da legislação tributária no que diz respeito à repressão de crimes dessa natureza, além disso, é fundamental a criação de tributos pautados na extrafiscalidade, que incentivem e promovam o trabalho decente.

3. INCENTIVOS FISCAIS E RESTRIÇÃO ORÇAMENTÁRIA: REFLEXO NO COMBATE AO TRABALHO ANÁLOGO À ESCRAVIDÃO

O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição da República Federativa do Brasil, estabelece que compete à lei complementar regular a forma como os Estados e o Distrito Federal concedem e

revogam isenções, incentivos e benefícios fiscais. Nessa perspectiva, os incentivos fiscais se materializam como uma forma de intervenção do Estado na economia, cujo objetivo é o desenvolvimento econômico, no entanto, ao analisar a aplicação deste benefício, percebe-se que este, não abrange somente o fomento econômico, uma vez que ao se instalar e operar em determinada região a fim de desenvolver uma atividade, espera-se em contrapartida a valorização da mão de obra regional e geração de empregos, promovendo assim o bem estar social e o trabalho decente. Ivo César Barreto de Carvalho (2015, p.245) define incentivos fiscais como "uma medida tomada pela própria Administração Tributária com o intuito de despertar o interesse, encorajar ou estimular determinado comportamento ou atividade econômica, promovendo o desenvolvimento de determinado setor ou região".

Ao longo dos anos, têm surgido debates sobre o uso desses incentivos por empresas envolvidas em práticas trabalhistas irregulares, incluindo o trabalho análogo à escravidão. Nesse sentido, o MTE editou a portaria n. 540 de 15 de outubro de 2004, atualmente revogada, na qual fixou a criação da "lista suja". Essa lista, elaborada após um processo administrativo, identifica os empregadores que submetem trabalhadores a condições análogas à escravidão, restringindo o acesso a financiamentos públicos e incentivando o boicote por parte dos consumidores a produtos oriundos dessas empresas envolvidas em tais práticas ilícitas (Miráglia, 2008).

Em uma análise mais aperfeiçoada do tema, Schwarz (2008) dispõe que "lista suja" tem se mostrado uma ferramenta eficaz no enfrentamento ao trabalho escravo, já que o próprio MTE, por meio de monitoramento contínuo, constatou que diversos proprietários rurais passaram a cumprir a legislação trabalhista após sofrerem as consequências de serem incluídos nesse cadastro, abandonando, assim, a prática de condições análogas à escravidão. Contudo, a lista também evidencia a recorrência de casos em determinadas propriedades, revelando a persistência de alguns empregadores nessa prática ilegal.

Conforme discursa Costa (2010), apesar de a Portaria não prever sanções diretas, a inserção do nome na chamada "lista suja" pode acarretar restrições financeiras significativas para diversos empregadores. Isso ocorre porque o cadastro é compartilhado com órgãos e instituições engajados na eliminação do trabalho escravo. Dentre essas instituições, destacam-se bancos públicos e privados, como o Banco do Brasil, o Banco da Amazônia, o Banco do Nordeste e o BNDES (Banco do Desenvolvimento Social), que passam a negar concessões de crédito e outros tipos de apoio financeiro aos empregadores listados.

Ademais, a portaria nº 1.150/2003, editada pelo Ministério do Estado da Integração Nacional, preceitua:

> PORTARIA Nº 1.150, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2003
> O MINISTRO DE ESTADO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, resolve:
> Art. 1º Determinar ao Departamento de Gestão dos Fundos de Desenvolvimento Regional da Secretaria de Políticas de Desenvolvimento Regional do Ministério que encaminhe, semestralmente, aos bancos administradores dos Fundos Constitucionais de Financiamento, idem com relação aos Fundos Regionais, relação de empregadores e de propriedades rurais, que submetam trabalhadores a formas degradantes de trabalho ou que os mantenham em condições análogas ao de trabalho escravo, cujas autuações com decisão administrativa são de procedência definitiva, publicada pelo Ministério do Trabalho e Emprego, para as providências cabíveis.
> Art. 2º Recomendar aos agentes financeiros que se abstenham de conceder financiamentos ou qualquer outro tipo de assistência com recursos sob a supervisão deste Ministério para as pessoas físicas e jurídicas que venham a integrar a relação a que se refere o art. 1º.

Art. 3º Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação.
CIRO GOMES
Publicada no D.O.U. no dia 20/11/2003 " Seção 1"

Não há como refutar que a restrição orçamentária impacta no que tange ao método de resgate que o Brasil demanda, uma vez que nosso país possui grande extensão territorial com locais de difícil acesso, a exemplo da agropecuária na zona rural que de acordo com o G1, portal de notícias da Rede Globo, possuem maior incidência em casos de trabalho análogo à escravidão (Salati, 2023).

O estado de Goiás lidera o ranking de resgates, com 372 casos, seguido do Rio Grande do Sul, com 296 casos, e de Minas Gerais e São Paulo, com 156 casos cada. O cultivo de cana-de-açúcar foi o setor que mais registrou casos de resgate (223), seguido das atividades ligadas à pecuária (212), cultivo de uvas (207) e construção de estações elétricas (110).

O Ministério do Trabalho e Emprego, órgão responsável por organizar e designar os procedimentos a serem adotados, conta com o apoio de unidades descentralizadas. A SIT (Secretaria de Inspeção do Trabalho) é responsável pela elaboração do cronograma de atividades, reunindo informações pertinentes que determinarão os resultados da ação. Age em conjunto com o GEFM (Grupo de Fiscalização Móvel) que utiliza os recursos disponíveis para alcançar as regiões com trajetos árduos, tornando-se necessário assim, o estabelecimento de uma investigação prévia e minuciosa do local e dos envolvidos na situação.

Essa investigação prévia requisita o apoio de verbas e quando esta não acontece, o número de resgates reduz como mostrado nos gráficos.

Gráfico 1 - Verba para o combate ao trabalho escravo é a menor nos últimos 10 anos

Fonte: G1, 2021.

Gráfico 2 - Quantidade de trabalhadores encontrados em condições análogas à trabalho escravo

Fonte: Painel de Informações e Estatísticas da Inspeção do Trabalho no Brasil, do Governo Federal, 2021.

No ano de 2020, em que se iniciou o período de quarentena, houve o corte no orçamento destinado a causa de 2,3 milhões em 2019 para 1,3 milhões em 2020. O número de resgatados durante os mesmos anos reduziu-se de 1.051 resgatados para menos da metade, de acordo com o Painel de Informações e Estatísticas da Inspeção do Trabalho no Brasil.

Os auditores fiscais são aqueles nos quais são responsáveis por fiscalizar se as normas trabalhistas estão sendo cumpridas por parte dos empregadores e averiguar a segurança e saúde do trabalho através de inspeções. De acordo com o site do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho (SINAIT), o número de auditores fiscais cai todos os anos, uma vez que a verba destinada à contratação destes é cada vez menor.

Diante do exposto, fica evidente que a concessão de incentivos fiscais desempenha um papel crucial para a instalação de indústrias e o fortalecimento da economia local. No entanto, ao serem utilizados como instrumentos de desenvolvimento econômico, esses benefícios não podem se desvincular da responsabilidade ética e do compromisso com os direitos humanos e fundamentais do trabalho. Iniciativas como a "lista suja", emergem como ferramentas essenciais de controle para evitar o favorecimento de empresas que desrespeitam esses direitos, revelando-se eficaz tanto na inibição de práticas ilícitas quanto na indução de mudanças comportamentais por parte de empregadores. Porém, ainda assim, existem lacunas, sendo inaceitável o corte de verbas públicas destinadas à fiscalização e combate ao trabalho servil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país que tem as suas raízes históricas pautadas pelo trabalho escravo e esse entrave persevera há séculos. Fatos que deviam ser uma detestável lembrança do passado, mostram-se presentes no mundo moderno, ainda que sob outra faceta. Hodiernamente, é evidente a preocupação do país em combater

o trabalho análogo à escravidão através dos textos normativos, destacando-se a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que consagra o princípio basilar da dignidade da pessoa humana e direitos sociais como garantias inalienáveis e reconhece o trabalho regulamentado como direito de qualquer cidadão brasileiro. Ademais, o Código Penal brasileiro, ao tipificar o fato, reforça a necessidade de punir severamente os infratores, exigindo que o poder público, através do Ministério do Trabalho e Emprego, utilize todos os instrumentos necessários para o combate da problemática.

O trabalho análogo, embora ilegal conforme preceitua o Código Penal, persiste em diversas regiões do país, especialmente em áreas rurais ou de difícil acesso, o que exige uma resposta efetiva do Estado para combate da problemática. Nesse sentido, o Direito Tributário manifesta-se sobretudo como instrumento de promoção à justiça social, que permite a fiscalização, o resgate e reintegração dos trabalhadores e não apenas como mecanismo de arrecadação. O orçamento público, enquanto ferramenta de planejamento, revela-se essencial para a materialização de políticas públicas através da previsão de receitas e fixação de despesas, especialmente as contribuições sociais, cuja relevância ultrapassa a mera arrecadação ao promover a justiça social e combater desigualdades estruturais, como o trabalho análogo à escravidão. Contudo, a efetividade desse instrumento extrafiscal depende diretamente de uma administração pública consciente, responsável e comprometida com a destinação adequada de recursos arrecadados para as áreas que demandem maiores atenções, garantindo assim que o Direito Tributário exerça o papel na transformação social.

A atuação do MTE não se restringe somente à regulação de relações trabalhistas, mas se estende à formulação de políticas públicas, bem como, à fiscalização ativa por meio de instrumentos como o Sistema Ipê e os Grupos Especiais de Fiscalização Móvel. Por conseguinte, é possível evidenciar a importância do financiamento público adequado para viabilizar a erradicação da prática, uma vez que, para que o órgão exerça seu papel de forma efetiva, são necessários recursos adequados

para custeio das operações, para que o resgate da dignidade humana não esteja condicionado à disponibilidade orçamentária.

A concessão de incentivos fiscais, tradicionalmente analisados a partir de sua natureza principal voltada ao fomento econômico, não se desvincula da ótica social e ética. Nesse cenário, urge a necessidade de novas propostas para mitigar a problemática, tais como a suspenção imediata dos incentivos em caso de comprovação de uso de mão de obra em condições análogas à escravidão; o estabelecimento de critérios mais rigorosos para concessão dos incentivos e o monitoramento contínuo das empresas beneficiadas, promovendo assim não apenas o crescimento regional, mas a valorização da mão de obra e a erradicação de violações trabalhistas. Além disso, a rede de resgate é composta por inúmeras vertentes interligadas entre si que demandam subsídio para funcionarem, e no caso de 2020, a decisão de redução vinda de quem deveria proteger os cidadãos brasileiros inviabilizou o procedimento por parte dos fiscalizadores para que a dignidade trabalhista fosse devolvida a essas pessoas. Sendo assim, são mostrados por meio de dados disponibilizados pela própria União, os resultados negativos que uma diminuição orçamentária pode causar.

Embora a recente reforma tributária represente um avanço significativo na estruturação do sistema de arrecadação do país, a presente pesquisa demonstra que esta é míope no que concerne à incorporação de instrumentos específicos que priorizem o financiamento de políticas públicas destinadas à eliminação do trabalho análogo à escravidão. Portanto, torna-se indispensável que os próximos desdobramentos legislativos contemplem mecanismos que fortaleçam a função social da tributação. Diante disso, conclui-se que o combate ao trabalho escravo contemporâneo não alcançará resultados eficazes enquanto não existirem soluções integradas entre as áreas penal, constitucional, administrativa e tributária.

REFERÊNCIAS

Brasil. Congresso Nacional. **Glosário Orçamentário: Orçamento-Programa.** Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario orcamentario/-/orcamentario/termo/orcamento_programa. Acesso em: 12 maio 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Consulta de receitas por órgão: Ministério do Trabalho e Emprego – 2021. Disponível em: https://portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta de=2021&ate=2021 Acesso em: 15 maio 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Consulta de Receita Pública. Disponível em: https://portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta de=2021&ate=2021&orgaos]. Acesso em: 01 jun. 2025.

BRASIL. [Código Penal (1940)]. **Código Penal**. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 16 maio 2025.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 18 maio 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 maio 2025.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** In. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Patrícia Trindade Maranhão. **Combatendo o Trabalho Escravo Contemporâneo:** o Exemplo do Brasil. Brasília: OIT, 2011.

FUJITA, Ricardo Adriano. **Crimes tributários e fraudes à relação de emprego.** 2014.

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. **Receita e Despesa Públicas**. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. 10. ed. 4. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LEAL, Marcello. **Receitas públicas orçamentárias e extraorçamentárias**. 2013 [em linha]. nov. 2014.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência: estudos jurídicos e políticos**, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, nov. 2017. Disponível em: http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n77p221. Acesso em: 16 maio 2025.

MIRÁGLIA, Lívia Mendes Moreira. **Trabalho Escravo Contemporâneo — conceituação à luz do princípio da dignidade da pessoa humana.** São Paulo: LTr, 2011.

MOTOKI, Carolina. **Escravo nem pensar! Educação para a prevenção ao trabalho escravo**. 3. Ed. São Paulo: Repórter Brasil, 2022.

NOBLAT, Pedro Luiz Delgado. BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. SOUZA, Bruno Cesar Grossi. Orçamento Público Conceitos Básicos. **ENAP-Escola Nacional de Administração, Pública. Brasília**, 2014.

OLIVEIRA, Mailson Rodrigues. Justiça Social: Conceito e Importância. **Politize**, 2017. Disponível em: https://www.politize.com.br/justica-social-o-que-e/. Acesso em: 15 maio 2025.

PISCITELLI, Thatiane. **Direito Financeiro**. 6 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2018.

REIS, Thais Barreto. A extrafiscalidade e suas implicações no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ), Curso de Especialização em Direito Tributário**, 1. ed., 2014. Disponível em: https://emerj.tjrj.jus.br/files/pages/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/ThaisBarretoReis.pdf. Acesso em: 16 maio 2025.

RIBEIRO, Maria de Fátima; ARAKAKI, Allan Thiago Barbosa. Política Fiscal e Extrafiscal como Forma de Promoção da Justiça Social. **Revista Jurídica UNIGRAN**, Dourados, v.22, n.44, 2020.

SALATI, Paula. Trabalho escravo no campo: o que dizem trabalhadores, fiscais e pesquisadores sobre o recorde de resgates. **G1**, 2023. Disponível em: https://g1.globo.com/google/amp/economia/agronegocios/noticia/2023/03/26/trabalho-escravo-no-campo-o-que-dizem-trabalhadores-fiscais-e-pesquisadores-sobre-o-recorde-de-resgates.ghtml. Acesso em: 12 maio 2025.

SCHWARZ, Rodrigo Garcia. **Trabalho escravo:** a abolição necessária. São Paulo: LTr, 2008.

SILVA, Amanda Carolina Souza; RODRIGUES, Débhora Renata Nunes; TIBALDI, Saul Duarte. Nudges e políticas públicas: um mecanismo de combate ao trabalho em condição análoga à de escravo. **Revista Brasileira de políticas públicas**, v. 8, n. 2, p. 266-286, 2018.

SINAIT - Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho. **Notícias sobre auditoria fiscal**, 2024. Disponível em: https://www.sinait.org.br/. Acesso em: 17 de maio 2025

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais:** a Pesquisa Qualitativa em Educação –O Positivismo, A Fenomenologia, O Marxismo. 5 ed. 18 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS NO BRASIL

Victor Emanuel Barbosa Fonseca [38]
Vitória Dreide Xavier Araújo Silva [39]
Rafael Soares Duarte de Moura [40]

RESUMO

O presente artigo analisa como o sistema tributário brasileiro contribui para a reprodução das desigualdades sociais e regionais, avaliando a proposta da Emenda Constitucional n.º 132/2023 como uma forma de mitigar essas disparidades. O objetivo é avaliar se a reforma possui mecanismos eficazes para atenuar essas desigualdades estruturais. A pesquisa adota uma abordagem dedutiva e comparativa, utilizando normas constitucionais e jurisprudência, especialmente a ADI 875, e princípios gerais de justiça e equidade para abordar a perspectiva da redução das desigualdades regionais no Brasil, além de apresentar exemplificação de casos concretos, como a comparação entre Maranhão e São Paulo, para demonstrar as disparidades socioeconômicas. Quanto ao método de procedimento, utiliza-se a exegética, fundamentada em doutrinas de Direito Tributário e normas para a compreensão das desigualdades e do sistema tributário. Na técnica de pesquisa, adota-se referências como Silvio Almeida, John Rawls e Thomas Piketty, além de análise de dados sobre as desigualdades econômicas. A partir do exame do novo modelo de arrecadação, dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e da criação de instrumentos como o Fundo de Desenvolvimento Regional e a aplicação do princípio do destino, conclui-se que a reforma representa um avanço normativo. No entanto, sua efetividade dependerá da implementação técnica, da articulação federativa e do

38 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, victor.academico21@gmail.com;

39 Doutoranda pela Unimontes - MG, dreidevitoria@gmail.com;

40 Doutor pela Unimontes - MG, Rafael.moura@unimontes.br;

compromisso político com a equidade. Assim, a tributação poderá, de fato, funcionar como instrumento de redistribuição e justiça social no Brasil

Palavras-chave: Direito Tributário, Reforma Tributária, Desigualdade.

ABSTRACT

This article analyzes how the Brazilian tax system contributes to the reproduction of social and regional inequalities, evaluating the proposal for Constitutional Amendment n.º 132/2023 as a way to mitigate these disparities. The objective is to assess if the reform has effective mechanisms to mitigate these structural inequalities. The research adopts a deductive and comparative approach, using constitutional norms and case law, especially ADI 875, and general principles to address the perspective of reducing regional inequalities in Brazil, in addition to the examples of concrete cases. As for the procedural method, exegetics is used, based on doctrines of Tax Law and norms for understanding inequalities and the tax system. In the research technique, references such as Silvio Almeida, John Rawls and Thomas Piketty are adopted, in addition to the analysis of data on economic inequalities. Based on an examination of the new tax collection model, the principles of equality and taxable capacity, and the creation of instruments such as the Regional Development Fund and the application of the destination principle, it can be concluded that the reform represents a regulatory advance. However, its effectiveness will depend on technical implementation, federative coordination and political commitment to equity. Thus, taxation may, in fact, function as an instrument of redistribution and social justice in Brazil.

Keywords: Tax Law, Tax Reform, Inequality.

INTRODUÇÃO

A persistente desigualdade na distribuição de recursos entre os entes federativos constitui um dos principais entraves ao desenvolvimento econômico equilibrado no Brasil. O pacto federativo, embora reconheça a autonomia dos estados e municípios, revela-se assimétrico na prática, sobretudo quando se analisam os mecanismos de arrecadação e repartição tributária. Nesse contexto, a proposta de reforma tributária ganha centralidade no debate contemporâneo, não apenas como uma medida técnica de reorganização fiscal, mas como uma tentativa de enfrentar desigualdades históricas que atravessam o federalismo brasileiro. A promessa de um sistema tributário mais justo e eficiente convoca a análise crítica: será a reforma capaz de mitigar as disparidades econômicas regionais e garantir maior equidade na arrecadação?

Este artigo propõe-se a investigar se a atual proposta de reforma tributária busca promover uma redistribuição mais justa dos recursos públicos entre os estados e municípios, contribuindo para um desenvolvimento mais homogêneo no território nacional. Para tanto, adota-se uma metodologia fundamentada na análise de doutrinas tributárias, normas constitucionais e infraconstitucionais, além da interpretação de casos concretos que evidenciam os efeitos das desigualdades fiscais sobre as políticas públicas locais. A pesquisa se ancora em uma abordagem crítica do sistema federativo brasileiro, reconhecendo suas raízes históricas e estruturais, e busca compreender os limites e as potencialidades da reforma frente às demandas por justiça fiscal e coesão regional.

1. DESIGUALDADES REGIONAIS E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No Brasil, antes mesmo de sua independência, havia a atividade de tributação no país, considerando os aspectos colonialistas do Pacto Colonial - enquanto sistema econômico que beneficiava a

metrópole -, e as prerrogativas de fiscalização e cobranças de tributo por Portugal. Martuscelli (2010) descreve a exigência tributária do aludido período como pertencente a um sistema que visava o lucro sobre a colônia, configurando por si uma estrutura desigual. Assim, percebe-se, desde o Brasil colonial, uma iniquidade de distribuição de recursos decorrentes da coleta tributária mercantilista, com base na dependência econômica imposta pelos colonialistas.

Após a proclamação da República, com a independência do Brasil, tornou-se essencial regular a tributação nacional, na qual foi alterada ao longo do tempo até o implemento da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN) e, posteriormente, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), a qual trouxe a devida regulamentação do sistema tributário (Martuscelli, 2010).

Dessa forma, enquanto o Código Tributário Nacional disciplina normas gerais de Direito Tributário, determinando, por exemplo, que tributo "é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito"(Brasil, 1966), a CRFB/88 postula princípios fundamentais para aplicação de qualquer legislação no país, como se observa no artigo 3º, inciso III: "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (Brasil, 1988).

Assim, nota-se uma preocupação dos legisladores em implementar uma sociedade fundamentada em direitos e garantias essenciais, de forma a ser implementada sobre qualquer disposição legal. Isso reflete, por exemplo, em normas de Direito Tributário, pautado em preceitos constitucionais.

Nesse sentido, com o objetivo de atenuar as disparidades sociais, a CRFB/88, segundo Sabbag (2009), prevê princípios fundamentais do Direito Tributário, como o da isonomia tributária - também conhecido como princípio da proibição dos privilégios odiosos -, expresso no artigo 150, II, com o intuito de evitar que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados. No entanto, percebe-se que existe uma falta de efetivação do propósito elaborado pela norma

aludida, na qual visa à promoção da equidade e do bem-estar social, sobretudo diante das persistentes desigualdades socioeconômicas.

A estrutura tributária brasileira, fortemente centralizada e regressiva, tem se mostrado incapaz de corrigir as assimetrias regionais históricas que marcam a federação. Em vez de funcionar como instrumento redistributivo, o sistema tributário frequentemente reforça as desigualdades existentes, na medida em que a arrecadação permanece concentrada em regiões de maior dinamismo econômico, enquanto estados e municípios periféricos, com menor capacidade contributiva, enfrentam limitações estruturais no financiamento de políticas públicas essenciais. Essa realidade evidencia uma falha na função extrafiscal do tributo, que deveria atuar na promoção do equilíbrio federativo e da justiça social.

Ao lançar mão das categorias analíticas de Karl Marx (2013), especialmente sua formulação sobre a acumulação de capital, é possível compreender como o sistema tributário atual reproduz desigualdades de base estrutural. Para o referido autor, a acumulação capitalista tende a concentrar riquezas e centralizar os meios de produção, aprofundando a polarização entre capital e trabalho, ou seja, essa inefetividade está, entre outros fatores, profundamente ligada à lógica de acumulação de capital, a qual reproduz desigualdades sociais e econômicas. A esse respeito, segundo Marx (2013, p. 959), a "acumulação primitiva desempenha na economia política aproximadamente o mesmo papel do pecado original na teologia". Desse modo, o autor compreende que o surgimento de formas desiguais da utilização do capital e do sistema de produção gera assimetrias de ordem social, econômica e política.

Transposta para a lógica federativa brasileira, essa dinâmica manifesta-se na concentração de capital e infraestrutura nos centros urbanos mais desenvolvidos, ao passo que as regiões economicamente mais frágeis permanecem em condição de dependência e subdesenvolvimento relativo.

Nesse contexto, a tributação, se orientada por princípios redistributivos e solidários, deveria ser um instrumento de enfrentamento das disparidades regionais, promovendo uma

repartição mais equitativa das receitas públicas e fomentando o desenvolvimento econômico local. Isso exigiria, entre outras medidas, a revisão dos critérios de repartição das receitas tributárias, a ampliação das transferências intergovernamentais vinculadas a indicadores de desigualdade e a implementação de políticas fiscais progressivas que incidam mais intensamente sobre rendas e patrimônios concentrados. Assim, a tributação poderia cumprir não apenas sua função arrecadatória, mas também seu papel político e social de reorganizar o pacto federativo sob bases mais equânimes, confrontando diretamente a lógica concentradora da acumulação capitalista.

Nesse ponto, é importante compreender que o capital é interseccional, ou seja, relaciona-se de maneira distinta para diferentes grupos sociais e configura-se de forma complexa (Collins; Bilge, 2020). Fatores como pobreza, desemprego, discriminação racial e de gênero, saúde precária, analfabetismo e entre outros constituem realidades que devem ser analisadas em conjunto para o entendimento da efetivação da cidadania, a qual não é plenamente alcançada a todos.

Assim, traçando um raciocínio a partir de uma interpretação ampliada e analisando sob um ponto de vista econômico-estrutural, afirma Almeida (2018):

> Em países como o Brasil, em que a tributação é feita primordialmente sobre salário e consumo - que pesa principalmente sobre os mais pobres e os assalariados -, em detrimento da tributação sobre patrimônio e renda, que incidiria sobre os mais ricos -, a carga tributária torna-se um fator de empobrecimento da população negra, especialmente das mulheres negras, visto que estas são as que recebem os menores salários (Almeida, 2018, p. 134).

Nesse sentido, observa-se que, no Brasil, onde a tributação recai majoritariamente sobre o consumo dos bens e dos serviços, há

profundas disparidades socioeconômicas. Pessoas com menor renda pagam, proporcionalmente, mais tributos do que aquelas que detêm maior capital, gerando consequências indesejáveis à coletividade - especialmente em relação a populações vulneráveis (Salvador, 2014).

2. A NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA E PROPOSTAS DE EQUIDADE REGIONAL

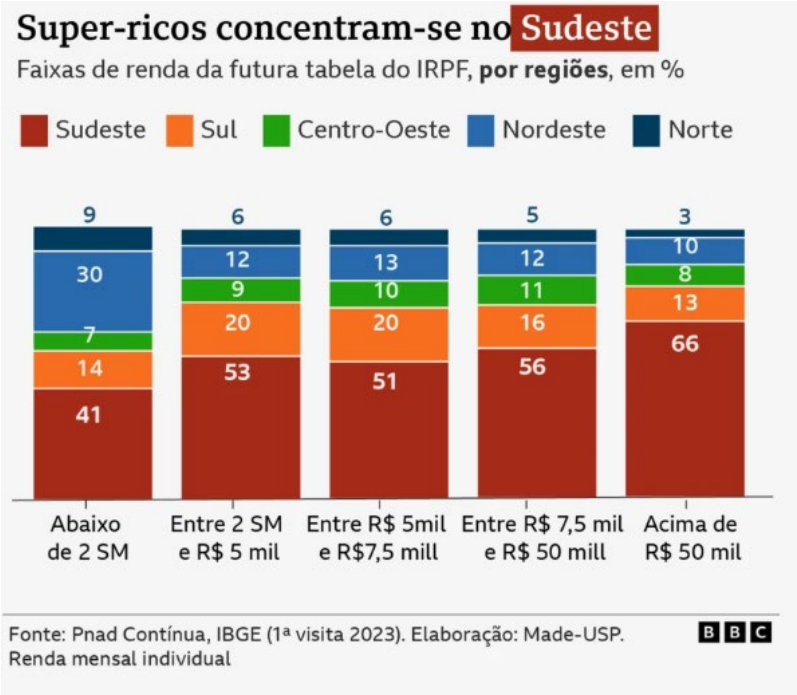
Compreender a dinâmica do desenvolvimento regional no Brasil exige uma abordagem multifacetada, dada a complexidade imposta por sua extensão territorial e diversidade socioeconômica. Trata-se de um Estado nacional marcado por assimetrias profundas, em que os contrastes entre as regiões não se limitam apenas a indicadores econômicos, mas se estendem a dimensões culturais, históricas e institucionais. Nesse contexto, qualquer tentativa de leitura homogênea sobre o desenvolvimento revela-se inadequada diante da multiplicidade de realidades coexistentes (Grin *et al*, 2021).

A pluralidade que caracteriza o território brasileiro desafia análises que se pretendam universalizantes, exigindo metodologias que considerem as especificidades locais e regionais. Cada unidade da federação possui trajetórias singulares de ocupação, padrões diferenciados de urbanização e níveis distintos de acesso a políticas públicas, o que dificulta a aplicação de modelos generalizantes. Portanto, o desenvolvimento regional no Brasil deve ser interpretado como um fenômeno relacional, no qual fatores estruturais e conjunturais interagem de modo desigual em cada recorte geográfico.

Ademais, a persistente concentração de investimentos e infraestrutura em determinadas regiões evidencia a necessidade de políticas públicas que reconheçam e enfrentem essas desigualdades de forma propositiva. A compreensão do território como espaço de disputas por recursos e poder político reforça a importância de se adotar uma perspectiva crítica e descentralizada na formulação de

estratégias para o desenvolvimento. (Grin *et al*, 2021). A exemplo disso temos a imagem abaixo

Imagem 1. Super-ricos concentram-se no Sudeste



Fonte: BBC, 2024.

A imagem elaborada acima a partir dos dados da PNAD Contínua (IBGE, 2023) revela a profunda concentração de renda na região Sudeste, onde se localiza 66% dos indivíduos que recebem acima de R$ 50 mil mensais, enquanto as regiões Norte e Nordeste figuram com percentuais significativamente inferiores nas faixas de maior rendimento. Tal cenário explicita a centralidade econômica do Sudeste, reflexo de um processo histórico de concentração de investimentos, infraestrutura e incentivos fiscais, que reforça desigualdades estruturais entre os entes federativos.

A recente reforma tributária aprovada no Brasil, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma tentativa

ambiciosa de reorganizar a estrutura fiscal nacional, com o objetivo declarado de simplificar tributos e promover maior equidade na arrecadação entre os entes federativos. Este novo arranjo normativo oferece uma oportunidade ímpar para repensar os mecanismos de justiça distributiva e de equidade regional no país, sobretudo à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia fiscal (Brasil, 1988).

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da CRFB/88, impõe que a tributação deve incidir de forma proporcional à aptidão econômica do contribuinte. Essa diretriz é fundamental para a promoção da justiça fiscal, pois estabelece um critério normativo para a distribuição da carga tributária de modo a mitigar desigualdades estruturais. A análise dessa diretriz sob a ótica da justiça distributiva permite uma leitura crítica dos impactos da tributação nos diferentes estratos sociais e regiões geográficas do país (Barroso, 2025).

John Rawls (2016), ao desenvolver sua teoria da justiça como equidade, propõe o princípio da diferença, segundo o qual desigualdades socioeconômicas são admissíveis apenas se resultarem em benefícios compensatórios para os menos favorecidos. Este princípio, aplicado ao sistema tributário, implica que a estrutura de arrecadação e repartição fiscal deve ser organizada de forma a favorecer regiões historicamente marginalizadas e com menor desenvolvimento socioeconômico. A lógica rawlsiana oferece, assim, uma justificativa normativa para a adoção de mecanismos de equalização fiscal inter-regional, os quais se mostram imprescindíveis em um país marcado por desigualdades territoriais persistentes como o Brasil.

Em diálogo com Rawls (2016), os economistas Anthony Atkinson (2015) e Thomas Piketty (2014) aprofundam a crítica à regressividade dos sistemas tributários contemporâneos, destacando a centralidade de uma tributação progressiva sobre renda e patrimônio como instrumento de correção das assimetrias geradas pelo capitalismo tardio. Piketty (2014), em especial, demonstra empiricamente como a concentração de riqueza compromete a coesão social e sustenta a

necessidade de políticas fiscais redistributivas robustas. A reforma tributária, ao prometer a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com devoluções personalizadas e regimes diferenciados para determinados setores e regiões, poderá constituir um marco na operacionalização de tais premissas distributivistas, desde que efetivamente vinculada a objetivos de justiça territorial.

Dessa maneira, a articulação entre a reforma tributária e a promoção da equidade regional exige não apenas a neutralidade e eficiência econômica prometidas pelo novo modelo, mas sobretudo a implementação de mecanismos de redistribuição que concretizem o ideal de justiça fiscal. Isso implica repensar a repartição das receitas públicas, fortalecer fundos de equalização regional e assegurar que a transição para o novo sistema não reproduza ou agrave desigualdades federativas. A justiça fiscal, nesse contexto, não é apenas uma aspiração normativa, mas uma exigência ética e política para a construção de um pacto federativo mais equitativo, que reconheça e corrija as assimetrias regionais como parte constitutiva de um projeto democrático substantivo.

Um dos principais pilares da reforma é a unificação de tributos sobre o consumo, com a substituição de diversos impostos por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), cujas bases são amplas e uniformes (Mazza, 2025). A centralização da arrecadação e o modelo de distribuição do novo imposto prometem, em teoria, diminuir as distorções que atualmente beneficiam estados mais industrializados em detrimento das regiões periféricas, como o Norte e o Nordeste. No entanto, a eficácia dessa proposta em corrigir desigualdades históricas ainda é incerta e requer análise detalhada de seus instrumentos compensatórios.

Um dos aspectos mais relevantes da reforma para os estados menos desenvolvidos é a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), previsto para mitigar as perdas de arrecadação e fomentar investimentos produtivos nas regiões mais carentes. O fundo, que será alimentado com recursos da União, busca corrigir assimetrias por meio da destinação proporcional de verbas a partir de critérios que

incluem população, renda per capita e indicadores sociais. Ainda que a existência do fundo represente uma sinalização política favorável à redução das desigualdades, sua efetividade depende da transparência nos critérios de alocação e da capacidade dos entes subnacionais em utilizar esses recursos de forma estratégica e sustentável, evitando sua captura por elites locais ou sua aplicação em políticas de curto prazo.

Outro ponto de tensão é a transição do princípio de origem para o princípio de destino na arrecadação dos tributos sobre o consumo. Essa mudança é central para uma redistribuição mais justa, pois permite que a receita dos impostos seja apropriada no local do consumo, e não da produção. Tal alteração pode beneficiar municípios e estados com maior densidade populacional e menos atividade industrial, redistribuindo recursos com base na demanda e não na capacidade produtiva. No entanto, os efeitos dessa transição precisam ser avaliados com cautela, uma vez que os estados que historicamente moldaram suas economias a partir de incentivos fiscais poderão enfrentar choques significativos, demandando mecanismos de compensação e um período de adaptação efetivamente planejado (Mazza, 2025).

Assim, embora a nova reforma tributária apresente mecanismos com potencial para promover maior equilíbrio na arrecadação e incentivar o desenvolvimento regional, seu sucesso dependerá da implementação de políticas fiscais articuladas com os objetivos de justiça distributiva. O desafio está em assegurar que os instrumentos previstos sejam operacionalizados com rigor técnico, sensibilidade às especificidades territoriais e compromisso federativo. Assim, a reforma poderá não apenas corrigir distorções do sistema tributário, mas também servir como ferramenta estratégica para a redução das desigualdades estruturais entre os diferentes estados e municípios do país.

Nesse contexto, demonstrando sensibilidade às desigualdades regionais e sociais, acentuadas pelo atual modelo de arrecadação, o Supremo Tribunal Federal (STF) já havia adotado uma postura atenta às implicações socioeconômicas decorrentes da estrutura tributária,

antes mesmo da reforma. A título de exemplo, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 875 (ADI 875) disciplinou que o art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62 de 28 de dezembro de 1989, contraria princípios constitucionais da isonomia, justiça federativa e razoabilidade, uma vez que adotava critérios de distribuição desigual de recursos entre os estados, com parâmetros antiquados.

O julgamento do STF ratifica que o modelo tributário e financeiro deve funcionar como um instrumento de justiça social e regional, entrando em sintonia com os objetivos constitucionais. Assim, ao intervir em situações legislativas que comprometam a equidade de distribuição de recursos públicos, é reforçado o caráter constitucional do compromisso da justiça e equidade, alinhando com a promoção das correções das iniquidades históricas e da dignidade humana.

Além dos entraves conceituais e estruturais já discutidos, é imprescindível destacar casos que ilustram as disparidades socioeconômicas enfrentadas por regiões brasileiras. Um exemplo é o estado do Maranhão, que apresenta um dos piores Índices de Desenvolvimento Humano no país, e, historicamente, tem enfrentado sérias dificuldades para financiar políticas públicas de qualidade (IDHM PNAD, 2022). Enquanto isso, São Paulo é o estado que mais arrecada receitas tributárias, conforme o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada de 2023, arrecadando 39% de tributos do total (Purchio, 2025). Essa desproporcionalidade compromete diretamente a capacidade de investimento regional, contribuindo para uma injustiça fiscal.

Nesse sentido, a reforma tributária, ao incorporar dispositivos que pretendem corrigir distorções históricas na arrecadação e na distribuição de recursos, reflete um esforço institucional em direção à justiça fiscal e à coesão federativa. O reconhecimento das desigualdades regionais como um problema estrutural exige, entretanto, mais do que ajustes técnicos: impõe a necessidade de uma mudança de paradigma na forma como o Estado compreende e atua sobre o território. As ferramentas previstas na reforma, como o novo modelo de repartição

de receitas e a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional, devem ser analisadas à luz de seu potencial transformador, mas também de seus limites práticos e institucionais.

Portanto, é imprescindível que a implementação da reforma não apenas preserve os objetivos declarados no texto constitucional, como também seja acompanhada de fiscalização rigorosa, planejamento estratégico e participação ativa dos entes federativos. A adoção de critérios objetivos e transparentes para a distribuição de recursos, bem como a valorização das especificidades locais, são condições essenciais para que a reforma alcance efetivamente seus propósitos redistributivos. Do contrário, corre-se o risco de perpetuar a lógica de centralização e exclusão que historicamente caracterizou o pacto federativo brasileiro.

Diante disso, pode-se afirmar que a nova estrutura proposta representa um passo importante, ainda que inicial, no enfrentamento das desigualdades regionais por meio da tributação. A consistência entre os princípios constitucionais de justiça, equidade e solidariedade e a prática fiscal dependerá da forma como as normas serão aplicadas, interpretadas e operacionalizadas nos próximos anos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro contribui historicamente para a reprodução das desigualdades regionais, desde o período colonial até o atual pacto federativo. Penalizando especialmente os mais vulneráveis, a tributação beneficia regiões mais desenvolvidas, como o Sudeste, em detrimento das economicamente desfavorecidas, sobretudo o Nordeste. Assim, há uma análise interseccional das desigualdades estruturais presentes no Brasil.

Com isso, entende-se que princípios como o da isonomia e da capacidade contributiva, previstos na CRFB/88, possuem uma efetividade limitada. A concentração da arrecadação e a distribuição desigual dos tributos aprofundam as disparidades federativas e

limitam o acesso equitativo a políticas públicas, havendo a necessidade de um sistema redistributivo com base na justiça fiscal. Para isso, a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 propõe a reforma tributária como uma tentativa de corrigir o cenário de disparidades socioeconômicas. Essa nova estrutura prevê a unificação de tributos sobre o consumo, a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional e a adoção do princípio do destino, instrumentos com potencial para promover uma maior equidade territorial.

No entanto, os avanços normativos previstos pela reforma não são suficientes para garantir mudanças estruturais. A esse respeito, a eficácia desses instrumentos dependerá da forma como serão implementados, regulamentados e fiscalizados no país. A experiência histórica brasileira demonstra que reformas fiscais podem ser capturadas por interesses regionais, o que exige atenção redobrada quanto à transparência nos critérios de distribuição de recursos e à participação efetiva dos entes federativos na gestão do novo sistema.

Além disso, é imprescindível que a transição entre os modelos não agrave ainda mais as desigualdades existentes. Os estados que construíram sua economia com base em incentivos fiscais ou que possuem baixa capacidade administrativa poderão enfrentar dificuldades na nova configuração. Por isso, mecanismos de compensação devem respeitar princípios de equidade, promovendo o fortalecimento das regiões historicamente negligenciadas.

Apesar das inovações normativas previstas, não se pode ignorar o elevado risco de inefetividade política e institucional que recai sobre os mecanismos redistributivos propostos. A ausência de uma governança fiscal eficiente e transparente pode comprometer a aplicação equitativa de fundos como o Fundo de Desenvolvimento Regional. Consoante a isso, estados com maior capacidade política e administrativa tendem a exercer pressão para a manutenção de benefícios históricos, dificultando a redistribuição justa. Essas resistências federativas, se não forem adequadamente enfrentadas, podem reproduzir a lógica de desigualdade que a reforma se propõe a

combater, comprometendo sua eficácia como instrumento de justiça fiscal e territorial.

Dessa maneira, conclui-se que a nova reforma tributária representa uma oportunidade de reestruturar o sistema tributário nacional sob uma perspectiva mais equitativa e socialmente comprometida. Contudo, a concretização de seus objetivos dependerá de um pacto federativo renovado, fundamentado em justiça fiscal, cooperação entre os entes e sensibilidade às múltiplas desigualdades que marcam o território brasileiro. Assim, a reforma tributária poderá deixar de ser apenas um ajuste técnico e se tornar um verdadeiro instrumento de transformação social.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Silvio Luiz de. **O que é racismo estrutural?**. Belo Horizonte: Letramento, 2018.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade:** o que pode ser feito. Editora Leya, 2015.

BRASIL. [Constituição(1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 9 maio. 2025.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo.** São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

CARRANÇA, Thais. Sem taxar super-ricos, isenção no IR até R$ 5 mil aumenta desigualdade, aponta estudo da USP. **BBC**, 2024. Disponível em:https://www.bbc.com/portuguese/articles/c0rn79qe2q4o. Acesso em: 12 mai. 2025.

COLINS, Patricia Hill; BILGE, Sirma. **Interseccionalidade**. Tradução de Rane Souza. São Paulo: Boitempo, 2020.

GRIN, Eduardo José; DOS SANTOS, Fernanda Burgos Pimentel; FERNANDES, Gustavo Andrey de Almeida Lopes; BRESCIANI, Luís Paulo. **O mapa regional das múltiplas desigualdades e do desenvolvimento humano no Brasil.** Disponível em: https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/b1_-_d521976c-0e1d-2ab6-d285-cacde252c490.pdf. Acesso em: 12 mai. 2025.

IDHM PNAD. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. Pnud Brasil, Ipea e FJP, 2022. Disponível em: http://atlasbrasil.org.br/acervo/biblioteca. Acesso em: 28 maio 2025.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. – Trabalho publicado nos Anais do **XIX Encontro Nacional do CONPEDI** realizado em Fortaleza – CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf. Acesso em: 10 maio 2025.

MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política. Livro I: O processo de produção do capital. Tradução de Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2013.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Editora Intrínseca, 2014.

PURCHIO, Luisa. Os município que mais arrecadam impostos no Brasil. **Gazeta do Povo**, 2025. Disponível em: https://www.gazetadopovo.com.br/brasil/municipios-maior-arrecadacao-impostos/. Acesso em: 28 maio 2025.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Martins Fontes, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALVADOR, Evilásio. **As implicações do sistema tributário na desigualdade de renda**. Brasília: INESC; OXFAM, 2014.

REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO PÚBLICO: UM OLHAR JURÍDICO SOBRE A REDISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E RECEITAS

Viviane Cristina Medeiros Leite [41]
Marcelina Thais Silva Miranda [42]
Farley Soares Menezes[43]

RESUMO

A Reforma Tributária de 2025, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma profunda reconfiguração do sistema fiscal brasileiro, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Este artigo analisa, sob uma perspectiva jurídica, os impactos dessas mudanças no federalismo público brasileiro, com foco na redistribuição de competências e receitas. Discute-se como a reforma busca simplificar a tributação e promover eficiência e equidade fiscal, ao mesmo tempo em que impõe desafios à autonomia dos entes subnacionais, à gestão fiscal e à equidade regional. Abordam-se os mecanismos de centralização da arrecadação, a nova sistemática de repartição de receitas baseada no princípio do destino e os desafios institucionais decorrentes da sub-representação municipal no Comitê Gestor Nacional do IBS. Por fim, são tecidas reflexões sobre o papel do Judiciário e do Legislativo na mediação dos conflitos federativos, ressaltando a necessidade de um federalismo cooperativo para o sucesso da implementação da reforma.

41 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes - MG, vivianecristinamedeirosleite@yahoo.com.br;

42 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes - MG, marclimamiranda@gmail.com;

43 Doutorando e mestre em Direito Tributário pelo IDP. Professor de Direito Tributário dos Cursos de Direito e de Administração da Unimontes - MG, farley.menezes@unimontes.br

Palavras-chave: Reforma Tributária. Federalismo Fiscal. Competências Tributárias. Repartição de Receitas. Emenda Constitucional 132/2023.

ABSTRACT

The 2025 Tax Reform, implemented by Constitutional Amendment No. 132/2023, represents a profound reconfiguration of the Brazilian tax system, with the creation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS). This article analyzes, from a legal perspective, the impacts of these changes on Brazilian public federalism, focusing on the redistribution of competencies and revenues. It discusses how the reform seeks to simplify taxation and promote fiscal efficiency and equity, while also posing challenges to the autonomy of subnational entities, fiscal management, and regional equity. The mechanisms of revenue centralization, the new system of revenue sharing based on the destination principle, and the institutional challenges arising from municipal underrepresentation in the IBS National Management Committee are addressed. Finally, reflections are made on the role of the Judiciary and Legislative branches in mediating federative conflicts, emphasizing the need for cooperative federalism for the successful implementation of the reform.

Keywords: Tax Reform. Fiscal Federalism. Tax Competencies. Revenue Sharing. Constitutional Amendment 132/2023.

INTRODUÇÃO

O federalismo público e o sistema tributário brasileiro desempenham um papel central na organização do Estado e na promoção do equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil consolidou um modelo federativo que busca harmonizar a autonomia política, administrativa e financeira dos entes subnacionais com a

necessidade de integração nacional. Contudo, esse modelo enfrenta desafios significativos, especialmente no que diz respeito à repartição de competências tributárias e à correção das desigualdades regionais.

No contexto da Reforma Tributária de 2025, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a relação entre federalismo e tributação ganha novos contornos. As mudanças propostas, como a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), buscam simplificar o sistema tributário e promover maior eficiência e equidade fiscal. No entanto, essas alterações também provocam intensos debates sobre o impacto no equilíbrio federativo e na autonomia dos entes subnacionais.

Este artigo tem como objetivo analisar, sob uma perspectiva jurídica, os efeitos da reforma tributária no federalismo público brasileiro, com especial atenção à redistribuição de competências e receitas. A partir dessa análise, pretende-se compreender como as mudanças propostas podem contribuir para a justiça fiscal e quais os desafios institucionais e políticos que surgem nesse novo cenário.

Inicialmente, será abordado o conceito de Federalismo Público no Brasil, suas bases constitucionais e os princípios que o regem. Em seguida, examinar-se-á a distribuição de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal de 1988 e como essa estrutura impacta as desigualdades regionais.

No cerne da discussão estará a análise dos desafios do federalismo fiscal brasileiro, incluindo a concentração de receitas, a dependência de transferências intergovernamentais e a "guerra fiscal" entre os Estados. Posteriormente, serão detalhados os principais aspectos da Reforma Tributária de 2025, com destaque para a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a centralização da arrecadação e a nova sistemática de repartição das receitas.

Ainda, serão explorados os impactos dessa reforma no equilíbrio federativo, na autonomia dos entes subnacionais e na promoção da equidade regional, bem como as reflexões jurídicas e políticas suscitadas pelas mudanças propostas.

Ao final, buscar-se-á apresentar um panorama abrangente e crítico sobre a Reforma Tributária de 2025, considerando seus potenciais contribuições para a modernização do sistema tributário, bem como os desafios e tensões que emergem no contexto do federalismo brasileiro.

1. FEDERALISMO PÚBLICO NO BRASIL

O federalismo, enquanto modelo de organização estatal, estabelece a divisão de competências e a autonomia entre os entes federativos, promovendo a descentralização do poder político e administrativo. No Brasil, essa forma de Estado foi formalmente adotada com a Constituição de 1891, inspirando-se no modelo norte-americano, e teve sua consolidação e aprofundamento com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A Carta Magna de 1988, em seu artigo 1º, delineia a República Federativa do Brasil como uma união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Complementarmente, o artigo 18 assegura que a organização político-administrativa do país é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada qual detentor de autonomia em seus respectivos âmbitos, nos termos da própria Constituição.

A estrutura federativa brasileira é reforçada pela consagração da separação dos Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – no artigo 2º da CF/88, princípio que se estende a cada esfera de governo. Esse arranjo é balizado por princípios fundamentais que garantem a dinâmica federativa, como a autonomia dos entes federados (art. 18 da CF), a atribuição de competências legislativas e administrativas próprias (arts. 21 a 25 da CF), a distribuição de receitas e encargos (arts. 157 a 162 da CF), a partilha de competências legislativas (art. 22 e 24 da CF), e a previsão de competência concorrente e suplementar (art. 24 e §1º da CF).

Adicionalmente, o artigo 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal, eleva a forma federativa de Estado à condição de cláusula pétrea. Tal disposição impede sua abolição, mesmo por meio de emenda constitucional, sublinhando a natureza essencial e imutável do federalismo no arcabouço jurídico brasileiro.

1.1 DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E DESIGUALDADES REGIONAIS

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) é o alicerce que confere aos entes federativos a capacidade de auto-organização e auto legislação, um pilar que abrange a prerrogativa da competência tributária privativa, elemento crucial para a viabilização da autonomia financeira de cada esfera de governo.

No âmbito do Sistema Tributário Nacional (STN), os artigos 145 a 162 da Carta Magna detalham a estrutura fiscal do país. Eles estabelecem as distintas categorias de tributos – impostos, taxas e contribuições de melhoria –, delineiam os princípios que regem a tributação e, fundamentalmente, delimitam as competências para a instituição de cada exação:

- União (Arts. 153 e 154 da CF/88): Detém a prerrogativa de instituir impostos de caráter nacional e residual. Isso inclui o Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Adicionalmente, compete à União instituir contribuições sociais (art. 195), de intervenção no domínio econômico (art. 149) e as corporativas. Quanto aos impostos residuais, sua instituição é permitida desde que não sejam cumulativos e

não possuam fato gerador ou base de cálculo já atribuídos a outros impostos constitucionalmente previstos.

- Estados e Distrito Federal (Art. 155 da CF/88): Possuem competência para instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Inclui-se, ainda, o adicional ao imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos pelo próprio Estado ou suas autarquias e fundações (art. 155, §2º, III).
- Municípios (Art. 156 da CF/88): São competentes para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Além desses, podem instituir contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas.

Essa estrutura de repartição de competências tributárias impacta diretamente as assimetrias regionais. Historicamente, a União centraliza os tributos de maior potencial arrecadatório, enquanto Estados e Municípios dependem de exações mais diretamente vinculadas à atividade econômica local, como o ICMS e o ISS. Tal dependência, por sua vez, tende a favorecer as regiões mais desenvolvidas economicamente, acentuando as disparidades federativas.

Em um esforço de preservar a autonomia dos entes subnacionais, o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, veda à União a instituição de isenções sobre tributos estaduais e municipais. No entanto, esse equilíbrio tem sido frequentemente desafiado pela prática da "guerra fiscal" entre os Estados, caracterizada pela concessão de incentivos indevidos, que, ao burlar a legislação, prejudica as unidades da federação com menor capacidade de atração de investimentos.

2. PRINCIPAIS ASPECTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2025

A Emenda Constitucional nº 132/2023 marca uma inflexão significativa no panorama tributário brasileiro, promovendo alterações estruturais, particularmente no que concerne à tributação sobre o consumo. A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) é percebida como um avanço fundamental na busca pela simplificação e racionalização do sistema, prometendo ganhos em eficiência, transparência e equidade fiscal.

A reforma proposta extingue cinco tributos incidentes sobre o consumo – PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). Em seu lugar, são instituídos dois novos tributos:

- IBS (Imposto sobre Bens e Serviços): Este imposto terá competência compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços): A competência para instituir e arrecadar a CBS será exclusiva da União.

Ambos os tributos são concebidos com uma base de incidência ampla, abrangendo o consumo de bens e serviços de forma geral. A estrutura delineada mimetiza o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), amplamente adotado em diversas economias globais, visando à eliminação da cumulatividade, à expansão da base de incidência tributária e à mitigação de distorções econômicas.

A transição para esse novo paradigma fiscal está prevista para ocorrer de maneira gradual, com fases de teste e a progressiva migração das alíquotas atualmente vigentes. Contudo, especialistas na

área, como Marques et al. (2024), alertam para os desafios inerentes a esse processo de transição, que podem incluir a complexidade de adaptação para os contribuintes e a potencial flutuação na arrecadação de alguns entes federativos no curto prazo.

2.1 CENTRALIZAÇÃO DA ARRECADAÇÃO E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS

Uma das transformações mais marcantes trazidas pela reforma tributária reside na centralização da arrecadação, que será efetuada por um sistema nacional, com a subsequente distribuição automática das receitas aos entes federativos. O critério definidor da repartição passa a ser o princípio do destino, ou seja, o local onde ocorre o consumo, em substituição ao modelo de origem (onde se dá a produção). Essa mudança paradigmática tem o potencial de beneficiar as unidades da federação com maior população consumidora.

Em contrapartida, essa centralização levanta discussões sobre uma possível fragilização da autonomia federativa, especialmente no que tange a Estados e Municípios. Conforme apontam Alonso et al. (2025) e Marques et al. (2024), a perda da prerrogativa de legislar e gerir benefícios fiscais em nível local pode comprometer a formulação e execução de políticas públicas regionais, impactando diretamente o desenvolvimento de áreas que já se encontram em condição de desfavorecimento.

Para a coordenação do novo sistema, foi instituído o Comitê Gestor Nacional do IBS, um colegiado composto por representantes dos entes federativos. Este órgão será o responsável pela administração do tributo, pela definição das alíquotas de referência, pela regulamentação operacional e pela mediação de conflitos entre as esferas de governo.

Embora a criação do Comitê represente um avanço institucional no sentido da governança compartilhada, estudos como o de Alonso et al. (2025) e análises publicadas na Revista Estudos Institucionais ressaltam a desproporcionalidade na representação municipal:

apenas 27 representantes para mais de 5.500 municípios. Essa baixa representatividade pode comprometer a legitimidade das deliberações e a efetiva participação dos municípios na governança fiscal do país.

Adicionalmente, surgem preocupações acerca do risco de uma uniformização excessiva das normas tributárias, que poderia desconsiderar as particularidades locais e regionais. Um exemplo notório é a agricultura familiar, que frequentemente depende de regimes tributários diferenciados para sua subsistência e desenvolvimento.

Desse modo, a reforma configura-se como uma tentativa de reestruturação do sistema tributário, com um enfoque nítido na eficiência. Contudo, seu êxito dependerá intrinsecamente da capacidade de equilibrar a simplificação almejada com o respeito à rica diversidade do pacto federativo brasileiro.

3. IMPACTOS DA REFORMA NO FEDERALISMO PÚBLICO

A Reforma Tributária de 2025 trouxe mudanças estruturais que repercutem diretamente no equilíbrio federativo e na autonomia dos entes subnacionais. Embora a proposta se fundamente na simplificação e na eficiência do sistema tributário, seus impactos práticos impõem desafios consideráveis a Estados e Municípios, tanto no curto quanto no longo prazo.

A transição do modelo atual para o novo sistema tributário será gradual, mas complexa. Estados e Municípios deverão se adaptar a uma nova lógica de arrecadação, em que deixam de exercer a competência direta sobre tributos como ICMS e ISS. A perda da gestão sobre esses tributos exige a reestruturação dos órgãos fazendários locais e a adequação de sistemas de controle, fiscalização e planejamento orçamentário.

Ademais, a transição poderá causar desequilíbrios temporários na arrecadação, especialmente em entes que dependem fortemente desses tributos. A ausência de clareza sobre mecanismos

compensatórios eficientes gera incertezas que podem comprometer a estabilidade fiscal e a continuidade de políticas públicas locais durante o processo de adaptação. A experiência passada, como inferida por estudos sobre os mecanismos distributivos (Söthe, 2017), indica que a capacidade de execução orçamentária dos municípios está intrinsecamente ligada à estabilidade e previsibilidade de suas fontes de receita. A incerteza sobre os mecanismos compensatórios da reforma, portanto, gera apreensão quanto à continuidade de serviços públicos e projetos de desenvolvimento local.

Um dos pontos mais sensíveis da reforma diz respeito à autonomia financeira dos entes federativos. Ao centralizar a arrecadação do IBS, mesmo com posterior redistribuição, a reforma limita a capacidade de autogestão fiscal por parte dos entes subnacionais. A perda da possibilidade de definir alíquotas, conceder incentivos e ajustar tributos à realidade local pode afetar diretamente a formulação de políticas públicas customizadas, com impacto especialmente negativo para municípios de pequeno porte.

O risco de homogeneização tributária também pode prejudicar iniciativas voltadas ao desenvolvimento regional, como incentivos à agricultura familiar ou a setores estratégicos locais. Como observam Alonso et al. (2025), a padronização desconsidera as múltiplas realidades socioeconômicas brasileiras, o que representa um retrocesso em termos de federalismo cooperativo e solidário. A gestão de tributos em um sistema federativo complexo, mesmo quando há descentralização, não está isenta de desafios. O estudo de Caldeira (2021), ao analisar os efeitos da descentralização do Imposto Territorial Rural (ITR) e as evidências de clientelismo, ilustra como a dinâmica fiscal local pode ser influenciada por fatores que vão além da mera eficiência arrecadatória. Esse tipo de análise ressalta a importância de mecanismos robustos de governança e fiscalização na nova estrutura do IBS, para que a centralização da arrecadação e a subsequente repartição não deem margem a novas distorções ou manipulações, mesmo sob o pretexto de simplificação.

3.1 EQUIDADE REGIONAL E EFICIÊNCIA NA ARRECADAÇÃO

Apesar dos desafios inerentes a uma mudança de tal magnitude, a reforma proposta acena com avanços significativos no que diz respeito à promoção da equidade regional. A adoção do princípio do destino para a repartição das receitas é um dos pilares dessa transformação. Ao direcionar a arrecadação para o local onde ocorre o consumo, e não mais para o de produção, a medida pode beneficiar entes federativos que possuem maior contingente populacional e, consequentemente, maior volume de consumo, mas que historicamente carecem de uma robusta capacidade produtiva. Essa reorientação tende a corrigir distorções históricas, nas quais as regiões produtoras concentravam grande parte da arrecadação, mesmo sem corresponderem aos principais centros consumidores do país.

Adicionalmente, a unificação dos tributos sobre o consumo e a consequente digitalização dos processos de arrecadação e fiscalização representam um vetor para a elevação da eficiência. Tais medidas podem resultar em uma significativa redução da evasão fiscal e dos custos operacionais da máquina pública. Com a simplificação e a automatização, espera-se que a base arrecadatória seja ampliada, otimizando o fluxo de recursos para os cofres públicos e, potencialmente, liberando capacidades administrativas para outras funções essenciais.

Em suma, os impactos da Reforma Tributária de 2025 sobre o federalismo público revelam-se ambíguos. Ao mesmo tempo em que a reforma se propõe a avançar na justiça fiscal e na racionalidade sistêmica, ela impõe desafios aos fundamentos da autonomia subnacional. Esse cenário exige que o novo modelo seja constantemente avaliado e ajustado, de modo a garantir a manutenção e o fortalecimento de um verdadeiro equilíbrio federativo.

4. REFLEXÕES JURÍDICAS E POLÍTICAS

A Reforma Tributária de 2025, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, convoca um profundo debate jurídico e político, à luz dos princípios constitucionais que balizam a organização federativa brasileira. Nesse contexto, temas cruciais como a repartição de competências, a legalidade, a autonomia dos entes subnacionais e a conformação dos mecanismos institucionais para a resolução de conflitos federativos emergem como pontos centrais.

A repartição de competências legislativas e tributárias reside no cerne do pacto federativo, configurando-se como um pilar essencial para a descentralização do poder e a salvaguarda da autonomia dos entes. Contudo, a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sob uma gestão centralizada suscita questionamentos acerca de seu potencial impacto sobre o princípio da autonomia federativa. Conforme apontam Marques et al. (2024), a retirada da competência plena sobre tributos de expressiva relevância, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), das mãos de Estados e Municípios, pode implicar uma diminuição de sua capacidade de auto-organização fiscal e, consequentemente, de sua autonomia.

O princípio da legalidade tributária, fundamental no ordenamento jurídico e consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, também se vê afetado. A uniformização das regras tributárias, embora almeje simplificação, pode limitar a capacidade dos entes subnacionais de legislarem sobre suas realidades fiscais específicas. A análise da Revista Estudos Institucionais corrobora essa crítica ao destacar que a centralização administrativa imposta pelo Comitê Gestor Nacional do IBS pode tangenciar a essência do federalismo cooperativo e democrático preconizado pela Carta Magna.

A redistribuição das receitas, que agora se pauta pelo critério do destino (onde ocorre o consumo), embora possa promover uma maior equidade entre consumidores e regiões, introduz a possibilidade de tensões significativas. Entes federativos que historicamente se

beneficiavam do critério de origem, como os Estados com robusta estrutura industrial e, portanto, grande volume de produção, podem experimentar uma redução em sua arrecadação. Essa alteração na dinâmica de partilha de recursos tem o potencial de alimentar novas disputas federativas.

Nesse panorama, a literatura consultada, em especial Marques et al. (2024), alerta para o elevado risco de judicialização das normas relativas à repartição de receitas e à própria governança do IBS. Os Municípios, em particular, podem contestar judicialmente sua sub-representação no Comitê Gestor, dada a notável desproporção entre o número de representantes (apenas 27) e a vasta quantidade de mais de 5.500 municípios existentes no país. Esse desequilíbrio levanta preocupações sobre a efetividade da participação e a representatividade dos interesses municipais na administração do novo tributo.

4.1 O PAPEL DO JUDICIÁRIO E DO LEGISLATIVO NA MEDIAÇÃO FEDERATIVA

A complexidade das transformações introduzidas pela reforma tributária de 2025 demanda um protagonismo acentuado do Supremo Tribunal Federal (STF) na mediação dos conflitos que, inevitavelmente, surgirão. Como guardião da Constituição Federal e responsável por zelar pela harmonia federativa (art. 102 da CF/88), o STF será frequentemente provocado a se manifestar sobre possíveis ofensas ao pacto federativo, à autonomia dos entes subnacionais ou à proporcionalidade na distribuição de receitas. A expectativa é que, diante da magnitude das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, o Judiciário utilize mecanismos como a modulação dos efeitos de suas decisões, conforme discutido por Barreni (2022) sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Essa ferramenta será essencial para mitigar rupturas abruptas e prejuízos irreparáveis aos contribuintes e aos próprios entes federativos, atuando como um fator de estabilização

do sistema jurídico-tributário frente a inovações ou interpretações que possam gerar insegurança ou instabilidade fiscal.

Paralelamente, o Congresso Nacional assume uma função crucial na concretização da reforma. A ele cabe a responsabilidade de elaborar as leis complementares que detalharão o funcionamento do IBS e da CBS, bem como a estrutura, composição e competências do Comitê Gestor Nacional. A efetividade da interlocução democrática entre os entes federativos, mediada por fóruns como o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e pela participação ativa no processo legislativo, será decisiva para dirimir resistências e assegurar que a reforma se alinhe aos princípios constitucionais e às diversas realidades regionais.

Desse modo, a reforma tributária não deve ser compreendida apenas sob uma ótica econômica ou administrativa, mas, fundamentalmente, sob a perspectiva do Direito Constitucional, zelando pelo equilíbrio entre os Poderes e entre os entes da Federação. O êxito de sua implementação dependerá, em grande medida, do compromisso institucional com os pilares do federalismo cooperativo, com a promoção da justiça fiscal e com a consolidação de uma governança democrática e transparente.

CONCLUSÃO

A Reforma Tributária de 2025 representa um divisor de águas no panorama fiscal brasileiro, engendrando uma profunda reconfiguração do sistema tributário e, por conseguinte, impactando diretamente o delicado equilíbrio entre a eficiência fiscal e a autonomia federativa. Ao introduzir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS, de competência da União), o novo modelo almeja simplificar a complexa estrutura tributária nacional e centralizar a arrecadação. Essa iniciativa visa corrigir distorções históricas, como a cumulatividade e a guerra fiscal, e promover uma

maior justiça fiscal ao alinhar a tributação às práticas internacionais de Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Entretanto, a reforma não está isenta de desafios substanciais. O equilíbrio federativo, que é a essência da organização do Estado brasileiro, e a autonomia dos Estados e Municípios, pilares da descentralização, são postos à prova. A transição para o novo modelo exigirá adaptações complexas por parte dos entes subnacionais, que precisarão reestruturar suas administrações fazendárias e redefinir suas estratégias de planejamento orçamentário. Esse processo de adaptação poderá, ademais, gerar tensões e disputas, especialmente no que tange à repartição de receitas e à governança do sistema. As preocupações com a sub-representação municipal no Comitê Gestor e o risco de uniformização excessiva das realidades locais emergem como pontos críticos a serem monitorados.

Embora a reforma traga avanços significativos, como a eliminação da cumulatividade, o aumento da transparência e a potencial modernização da tributação para a economia digital, seu sucesso definitivo dependerá da capacidade de construir e consolidar mecanismos que respeitem as particularidades regionais e garantam uma verdadeira cooperação entre os entes federativos. A redistribuição de receitas com base no princípio do destino e a padronização das alíquotas devem ser acompanhadas de políticas compensatórias robustas e de um debate democrático contínuo. Tais medidas são cruciais para mitigar tensões, assegurar a viabilidade fiscal de todas as unidades da federação e fomentar um federalismo mais solidário e equitativo.

Por fim, o papel do Direito é inegavelmente essencial nesse processo de transição. Cabe aos operadores jurídicos, ao Poder Legislativo – na elaboração das leis complementares – e ao Poder Judiciário – na mediação de conflitos e na garantia da segurança jurídica –, assegurar que as profundas mudanças estruturais sejam conduzidas em consonância com os princípios constitucionais e com a integridade do pacto federativo. A reforma tributária, com sua promessa de inaugurar uma nova era de justiça e eficiência fiscal

no Brasil, terá seu sucesso intrinsecamente ligado à habilidade de equilibrar a simplicidade almejada, a eficiência arrecadatória e o respeito fundamental à diversidade e autonomia federativa.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Ricardo Pinha; SANTOS, Apoema Carmem F. V. D. M.; CREMONEZI, Ana Cristina. **A reforma tributária promovida pela EC 132/2023 e o federalismo fiscal: dificuldades ilustradas a partir da agricultura familiar**. Revista Estudos Institucionais, v. 11, n. 1, p. 349-374, 2025.

BARRENI, Smith Robert. **Direito Tributário e Modulação: a segurança jurídica no contexto da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.** 2022. 150 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República**, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 maio. 2025.

CALDEIRA, Thiago Costa Monteiro. **Ensaios em Federalismo Fiscal: efeitos da descentralização do Imposto Territorial Rural e evidências de clientelismo**. 2021. 92 f. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Economia, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2021.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil.** Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 18, p. 95-107, jun. 2002.

LIMA, Emanoel Marcos; REZENDE, Amaury Jose**. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. 2017.

MARQUES, Carlos et al. **Impactos da reforma tributária na arrecadação dos municípios**. Revista de Finanças Públicas, [S. l.], v. [XX], n. [XX], p. [XX-XX], 2024.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes.** [S. l.: s. n.], [s.d.].

OLIVEIRA, João Maria de; GOMES, Victor; CAVALCANTE, Eric Jardim. **Tributação e produtividade: como a reforma tributária pode afetar o crescimento econômico?**

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio**. Reforma Tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. 2018.**

PESSOA, Leonel Cesarino. **Uma alíquota uniforme na tributação sobre o consumo beneficia os mais pobres: apresentação e análise do debate internacional**. Revista Direito GV, v. 20, p. e2416, 2024.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 43. São Paulo: Dialética e IBDT, [s.d.].

SÖTHE, Ari. **Mecanismos distributivos da estrutura tributária: influência na execução orçamentária e nos índices de desenvolvimento dos municípios catarinenses.** 2017. 156 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Regional) – Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2017.

REFORMA TRIBUTÁRIA E A AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA: RETROCESSO OU CORREÇÃO DE DISTORÇÕES

Ari Timóteo dos Reis Júnior [44]

RESUMO

O presente artigo analisa a regulamentação do regime favorecido de IBS/CBS para aquisição de veículos por pessoas com deficiência (PCDs) no contexto da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025. A metodologia utilizada foi a revisão da bibliografia, análise, interpretação e crítica da legislação e jurisprudência relativas ao tema, e estrutura-se a partir da teoria da igualdade tributária, da vedação ao retrocesso e da função extrafiscal dos tributos como instrumento de inclusão social. O estudo parte da compreensão do modelo biopsicossocial de deficiência, incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pela Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, e demonstra como a regulamentação vigente se distancia desse paradigma ao restringir indevidamente o conceito de deficiência, impor critérios arbitrários e promover tratamento discriminatório. Além disso, revela-se que a limitação da desoneração a valores parciais da operação, a comparação com outros regimes favorecidos mais abrangentes e a exclusão de deficiências "não visíveis" configuram violações à igualdade, à proteção eficiente e à proibição de retrocesso. Conclui-se pela inconstitucionalidade parcial da LC nº 214/2025 nesse ponto, e pela necessidade de atuação do Poder Judiciário para garantir a força normativa da Constituição e a efetividade dos direitos das PCDs.

Palavras-chave: Reforma tributária; Pessoa com deficiência; Igualdade tributária; Retrocesso social; Ação afirmativa.

44 Mestre em Direito pela Universidade do Porto, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, pós-graduado em Direito Processual Civil e em Teoria do Direito, Dogmática Crítica e Hermenêutica, Procurador da Fazenda Nacional, professor de Direito Tributário e autor do livro Manual de Direito Tributário pela editora Juspodivm, arijunioradv@hotmail.com.

ABSTRACT

This article analyzes the regulation of the preferential IBS/CBS regime for the acquisition of vehicles by persons with disabilities (PWDs) within the context of the Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025. The methodology adopted includes literature review, as well as analysis, interpretation, and critique of the relevant legislation and case law. The study is grounded in the theory of tax equality, the prohibition of social retrogression, and the extrafiscal function of taxation as a tool for social inclusion. It begins with the understanding of the biopsychosocial model of disability, incorporated into Brazilian law by the Convention on the Rights of Persons with Disabilities, and demonstrates how the current regulation diverges from this paradigm by unduly restricting the definition of disability, imposing arbitrary criteria, and promoting discriminatory treatment. Furthermore, the limitation of tax relief to partial transaction values, the comparison with more generous preferential regimes, and the exclusion of "non-visible" disabilities are identified as violations of equality, efficient protection, and the prohibition of retrogression. The article concludes that Complementary Law n. 214/2025 is partially unconstitutional in this respect and highlights the need for judicial intervention to uphold the normative force of the Constitution and ensure the effectiveness of the rights of persons with disabilities.

Keywords: Tax reform; Persons with disabilities; Tax equality; Social retrogression; Affirmative action.

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária é a alteração da tributação brasileira sobre o consumo empreendida pela Emenda Constitucional n. 132/23 e já regulamentada em seus aspectos fundamentais pela LC n. 214/25, que conta com entusiastas ardorosos, mas também com críticos de mesma envergadura, o que é salutar, já que o debate é preferível à

unanimidade como caminho que verdadeiramente conduz a soluções robustas e consensos qualificados.

A alteração normativa foi extensa e profunda, e um ponto precisa ser destacado: a Reforma não é algo pronto e acabado com a aprovação dos textos normativos. Estará sempre em evolução e debate, porque o Direito não é texto, mas uma prática interpretativa na qual valores, princípios, ética e sociedade participam. Nesse sentido, toda produção legislativa realizada pende de construção de sentido em sua aplicação prática e ainda precisará passar pelo crivo do Poder Judiciário, que não hesitará na tutela de direitos fundamentais, de outras cláusulas pétreas e da supremacia da Constituição, mesmo que isso cause modificações significativas no regime jurídico aprovado pelo legislador. Além disso, nada impede que o próprio legislador altere a solução adotada, quando entender que não foi a melhor. Portanto, a Reforma permanece em construção em uma sociedade democrática e aberta de intérpretes da Constituição.

O ponto que nos propomos a debater é a tributação da pessoa com deficiência – PCD na aquisição de veículo automotor, que atualmente é desonerada como medida de inclusão do grupo vulnerável, mas cujo alcance é nitidamente reduzido pela Reforma sob o argumento de correção de distorções. O tema é relevantíssimo, seja pela perspectiva subjetiva dos integrantes do grupo destinatário da política tributária e do cumprimento de compromissos internacionais pelo Brasil, como também por envolver a perspectiva teórica dos direitos fundamentais, sua intersecção com a igualdade tributária e o papel da tributação no Brasil.

Nosso objetivo é aferir se, no contexto da Reforma Tributária, houveram retrocessos na promoção dos direitos da PCD ou apenas alterações para maior eficácia da política pública e correção de distorções, bem como fazer um estudo teórico da igualdade tributária e utilização da tributação para promoção de políticas de inclusão e proteção de direitos fundamentais. Com base nisso, analisaremos a compatibilidade da Ec 132/2023 e LC 214/25 com a Constituição.

A metodologia utilizada foi a revisão da bibliografia, análise, interpretação e crítica da legislação e jurisprudência relativas ao tema. Adota-se um caráter crítico e argumentativo em detrimento de um discurso meramente descritivo e informativo, de maneira que trabalharemos com a construção de argumentos e a análise das críticas que lhe possam ser opostas, ao invés de catalogação de decisões e citações.

Não temos a pretensão de esgotar o tema, mas apenas de lançar luzes sobre esse assunto sensível para um grupo vulnerável, geralmente invisível para o Poder Público, e que seguramente fazem *jus* à política pública. Cientes de nossas limitações, segue nossa humilde contribuição.

1. JUSTIÇA E IGUALDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária foi realizada em razão de distorções e disfunções propiciadas ou geradas pelo sistema anterior de tributação sobre o consumo, tanto em aspectos ligados ao ambiente econômico, de praticabilidade fiscal, de convívio federativo e mesmo de injustiças. O modelo era exageradamente complexo, promovia alta litigiosidade, trazia prejuízos concorrências e de eficiência econômica, gerava altos custos de conformidade, guerra fiscal etc. É consenso que o sistema anterior não era bom. Que algo precisava ser feito.

Podemos identificar os pilares que sustentam a ideia por traz do novo modelo de tributação nos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação, da defesa do meio ambiente e da atenuação dos efeitos regressivos, que a Ec n. 132/23, que deixou expresso no art. 145, § 3º e 4º, CF/88, além da neutralidade prevista pelo art. 156-A, § 1º. Por mais que já pudessem ser extraídos do ordenamento, sua inclusão no texto constitucional deixa claro os valores que guiaram o legislador. Toda Reforma sofre o influxo desses princípios, seja o regime constitucional, legal ou infralegal,

na aplicação fiscal ou no controle jurisdicional, tanto para fins de interpretação quando para controle de constitucionalidade.

Além da substituição dos principais tributos sobre o consumo (PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo IBS/CBS, com profunda perda de competência tributária dos entes federativos subnacionais, observamos mudanças substanciais dos regimes atualmente existentes, como não cumulatividade ampla, tributação no destino, cálculo "por fora", a exigência de uniformidade de alíquotas e de tributação de uma base econômica amplíssima, que não deixa de fora parte do fenômeno econômico do consumo.

Como expusemos em outra oportunidade, a diretriz para o novo modelo é que ele siga um padrão onde todas operações realizadas por todos contribuintes sejam tributadas de maneira igual, pela mesma alíquota e sem a concessão de benefícios fiscais, regime diferenciados ou favorecidos. Os princípios ou regras da essencialidade e seletividade, em princípio, foram substituídos pela neutralidade. Com isso, o sistema se tornaria simples, neutro, fácil, claro e com baixa litigiosidade (Timóteo Júnior, 2025, p. 683).

No entanto, mesmo que o "design" dos novos tributos se oriente à unicidade e uniformidade, tal regra não é absoluta. Os incs. VI e X, do § 1º do art. 156-A, CF, ao mesmo tempo que obstam alíquotas diferentes ou benefícios financeiros ou fiscais, ressalvam as hipóteses constitucionalmente previstas, abrindo espaço para tributação diferente ou mesmo para ausência de tributação em determinados casos. Os regimes específicos, diferenciados ou favorecidos são disciplinados por lei complementar nacional, não havendo espaço para os entes subnacionais instituírem ou previrem seus termos. Merece registro a possibilidade de que a alíquota fixada por um Estado ou Município seja diferente de outro, embora precise ser única para todas operações que destinem bens e serviços ao seu território, sendo essa a autonomia que restou para os entes subnacionais.

A tributação diferenciada se sustenta em fundamentos diversos. Com razão adverte Nunes (2025, 284), apesar da Ec n. 132/23 não se referir expressamente à seletividade em função da essencialidade,

ainda a adota como critério para estabelecimento de uma série de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos. Também poderá ser prevista em razão de particularidades de determinado setor que não se ajusta ao regime geral do IBS/CBS (ex. serviços financeiros e combustíveis). Não podemos esquecer que a tributação diferente também visa objetivos extrafiscais, que não se tornaram exclusividade do Imposto Seletivo, basta verificar que o § 11 do art. 9º da Ec. 132/23 prevê que a avaliação quinquenal dos regimes diferenciados deverá examinar os impactos da legislação na promoção da igualdade entre homens e mulheres. Para o que nos interessa mais especificamente, temos a promoção da inclusão da pessoa com deficiência, autorizada pelo art. 9º, § 3º, II, "a", e objeto desse estudo.

A ressalva de algumas situações que se desviam da uniformidade e unicidade do IBS/CBS é positiva. A capacidade contributiva do contribuinte de fato deve ser considerada e a regulamentação legal do *cashback* pela LC 214/25, que poderia ser uma solução, foi bastante limitada, se restringindo ao responsável por unidade familiar que possuir renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional, o que demonstra a pertinência e a necessidade dos regimes diferenciados, sem os quais a regressividade dos novos tributos seriam ainda maior que a dos anteriores. Contudo, o número excessivo de exceções merece críticas e, com maior razão, o modo como foram regulamentadas em lei complementar. Os regimes específicos e diferenciados merecem uma análise detida e as hipóteses ou do modo como foram regulamentados pela lei complementar podem encontrar obstáculo constitucional.

O constituinte derivado e o legislador não possuem uma margem de conformação ilimitada, estando constrangidos por princípios, regras e valores constitucionais, inclusive presentes em cláusulas pétreas. Quando falamos em conformação de um sistema tributário democrático e republicado existem premissas que não podem ser desconsideradas. A igualdade sempre regerá a tributação, obstando tratamentos discriminatórios e determinando tratamentos nivelatórios ou paritários. Em outras palavras, o constituinte e o

legislador encontram-se adstritos a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade, sob pena de inconstitucionalidade.

A grande questão consiste em saber quem são os iguais e quem são os desiguais, bem como a medida da desigualdade, porque a mera afirmação de que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais não significa absolutamente nada. Como bem pontua Ávila (2025, p. 34), o Direito vive de diferenciações e funciona com base em generalizações. A apologia à igualdade não ajuda em sua realização, sendo necessários critérios intersubjetivamente controláveis que permitam a realização de valores. Desse modo, é preciso compreender a igualdade tributária para examinar qual liberdade o legislador possui na conformação do novo sistema de tributação sobre o consumo, permitindo verificar se existem inconstitucionalidades na Ec n. 132/23 e LC 214/25. Para aprofundar nessa análise, torna-se imperativo compreender as nuances da igualdade tributária e sua interface com a utilização da tributação como instrumento para consecução de finalidades distintas da mera arrecadação.

1.1 IGUALDADE TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DE FINALIDADES EXTRAFISCAIS

A justiça é a razão de ser do Direito, aquilo que lhe confere sentido, sem a qual ele se perverte por lhe faltar um referencial. Representa o objetivo ético a ser perseguido pelo sistema jurídico que vise o bem da própria comunidade (Jobim, 2025, p. 251). Seja na tributação ou em qualquer outro aspecto, ela envolve questões éticas que a tornam imprecisa. Mesmo assim, podemos afirmar, com segurança, que a justiça tem em seu núcleo central a igualdade. Sem igualdade, não há justiça

Quando nos propomos a examinar a igualdade em situações específicas, constatamos que não é algo simples de ser feito. As leis sempre diferenciam, sendo mesmo sua função diferenciar para

atribuir direitos ou estabelecer regimes jurídicos (Mello, 2005). Daí porque "não se criticam as leis porque diferenciam, senão porque equiparam ou diferenciam indevidamente" (Velloso, 2010, p. 58). Se igualdade não é identidade, só existe onde há desigualdades, cuja consideração ou desconsideração é uma abstração necessária para respondermos: iguais ou desiguais em quê.

A igualdade se fundamenta em um juízo relacional entre dois ou mais sujeitos, que se insere dentro de uma estrutura lógica formal, na qual o critério de comparação se liga à finalidade normativa da regulação, que precisam ser analisados à luz de valores constitucionais e razões de justiça. Em outras palavras, o cerne da igualdade está na comparação de sujeitos, mas essa comparação sempre é feita segundo um critério e para uma finalidade, pois não se compara apenas para comparar, mas se compara para algo, com algum propósito. Por exemplo, para o fim de distribuir a carga tributária necessária ao custeio do Estado, utilizamos a capacidade contributiva como critério de comparação, separando aqueles que irão pagar determinado tributo daqueles que não pagarão.

Ávila (2025) aponta os seguintes elementos para igualdade: a) sujeitos; b) medida de comparação; c) elementos indicativo da medida de comparação; e d) finalidade da diferenciação, estabelecendo exigências específicas para cada um e para o modo da inter-relação entre eles.

A concepção de sujeitos deve ser a mais ampla possível, envolvendo entidades tangíveis ou intangíveis, estejam ou não já envolvidos em uma relação jurídico-tributária, envolvendo comparativos de quaisquer objetos. A medida de comparação dever ser efetivamente existente, isto é, objetivamente verificável empiricamente, e ser pertinente à finalidade, precisando ser a que melhor contribui para sua promoção. O elemento indicativo deve ser aquele que melhor conduza à medida de comparação (ex. idade é elemento indicativo da capacidade de discernimento, que é medida de comparação que pode servir à finalidade de promover a participação democrática mediante o voto). A finalidade deve ser

constitucionalmente prescrita e não pode ser indiretamente excluída ou diferente da que já esteja determinada pela Constituição. Segundo essa perspectiva, só atende a igualdade a diferenciação que se basear em fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.

Desse modo, podemos definir a igualdade como "a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade" (Ávila, 2025, p. 47). Observe que não há um valor substancial nem uma diretriz axiológica, mas uma estrutura formal e "vazia". O critério de comparação e a finalidade não estão presentes e, por esse motivo, não oferece nenhum guia de conduta.

A divergência Westen (1982) vs. Greenawalt (1983) traz esse problema à tona, e mostra que a igualdade não pode ser aplicada sem referência a outros valores. Ao acusar que a igualdade seria tautológica e sem qualquer significado autônomo, obscurecendo os verdadeiros critérios valorativos em jogo (justiça, dignidade, mérito etc. seria o que realmente importa), Westen força uma postura de clareza lógica e teórica sobre igualdade, porém, sua conclusão parece excessiva. A igualdade efetivamente é formal, mas isso não significa que seja menos valiosa. Ela tem papel fundamental no combate a discriminações e na defesa de direitos fundamentais, revelando incoerências e constrangendo a tratar igualmente e a justificar diferenças com base em critérios racionais. Além disso, em algumas situações, ela tem uma finalidade substancial autônoma consistente na realização de um estado de igualdade relativamente a algum direito (Ávila, 2025, p. 160).

A postura que reconhece o caráter formal e relacional da igualdade está correta. Valores substanciais precisam ser aportados em sua estrutura para que tenha critérios e finalidades. Consequentemente, as conclusões que ela permite dependem da finalidade eleita, o que a torna uma limitação débil que exige apenas a adequação dos meios ao fim, já que as relações de igualdade ou desigualdade ficariam ao talante do legislador, que poderia manuseá-las livremente através da

escolha do fim respaldado em uma Constituição prolixa e vaga como a brasileira.

Nesse cenário, Velloso (2010) propõe que se agreguem elementos que confiram conteúdo material à igualdade, de modo a vincular o legislador. Para tanto, teve que partir da premissa de que a igualdade tributária seria autônoma em relação à igualdade geral, podendo, inclusive, levar a exigências contrapostas, o que lhe permitiu limitar os fins que conferem conteúdo à igualdade especificamente aos fins de justiça tributária. Nessa ótica, igualdade e justiça estão inter-relacionadas, eis que a igualdade é o elemento nuclear da justiça e deve ser concretizada à luz desta; a imposição de uma igualdade de tratamento desvinculada da noção de justiça poderia levar a tratamentos iguais que são injustos.

Esses fins de justiça tributária são aqueles ligados aos fins internos do Direito Tributário que se relacionem à justa divisão da carga tributária, ou seja, quando não se atribui à divisão outro fim que não o de custeá-los. Estão excluídos os fins meramente arrecadatórios, os fins de utilidade pública ou de justiça extrafiscal, a exemplo da justiça social. Por exemplo, o grau de afetação ao meio ambiente jamais poderia ser utilizado, pois é completamente alheio à justiça na repartição da carga tributária. Trata-se de critério adequado para realizar fins extrafiscais, externos ao Direito Tributário (ex. proteção ao meio ambiente), mas não é apto para realização do fim interno do Direito Tributário (a justa repartição da carga tributária). Da mesma forma, uma progressividade redistributiva visa à justiça social e não a justiça tributária, que não se relaciona à igualdade de oportunidades nem mira a isonomia fática.

Em última análise, a igualdade tributária poderia se concretizar à luz das teorias do benefício, da equivalência, do interesse, do sacrifício ou da capacidade contributiva, que seguem uma perspectiva de justiça distributiva ou comutativa. O autor conclui que a capacidade contributiva deve orientar a tributação nos tributos destinados a custear atuações estatais indivisíveis ou obras públicas em geral, cuja hipótese de incidência não é vinculada a uma atividade estatal específica,

enquanto a equivalência/benefício guia os tributos relacionados a serviços estatais específicos e divisíveis – taxas ou obras públicas que impliquem valorização imobiliária (contribuições de melhoria). Disso resulta as diversas projeções da igualdade tributária, como a generalidade, universalidade, uniformidade, igualdade horizontal e igualdade vertical etc.

No modelo proposto, os desvios desses critérios são vistos como intervenções na igualdade. Nessa lógica, a igualdade é relativa e pode conflitar com outros princípios, resultando em restrições (válidas) ou violações (inválidas), conforme juízo de proporcionalidade. Portanto, isenções com base na capacidade contributiva realizam a igualdade tributária, mas isenções onerosas que visam a promoção de determinado objetivo social são intervenções que, para serem válidas, precisam superar o exame da proporcionalidade no conflito entre igualdade tributária e o princípio que as fundamentam.

Em primeiro lugar, é preciso verificar se o fim extrafiscal perseguido é constitucionalmente admitido e se os meios utilizados também o são, à luz da Constituição. Após, determina-se o âmbito de proteção da igualdade e faz-se a avaliação da intervenção, segundo o esquema âmbito de proteção-intervenção-justificação. Na adequação, consideramos que o legislador não pode afetar a igualdade através de medida inadequada a alcançar o fim proposto. Na necessidade, sempre que existam medidas alternativas igualmente adequadas, o legislador não pode utilizar aquela que implique maiores restrições à igualdade. Com relação à proporcionalidade *strictu sensu*, quanto mais intensa for a afetação da igualdade tributária, tanto maior dever ser a importância do princípio contraposto no caso concreto; restrições intensas a direitos fundamentais somente são aceitas quando a realização do princípio contraposto for extremamente importante.

Outro caminho passa por não fazer essa distinção metodológica, colocando todo espectro de valores, por mais diversos que sejam, na conformação da igualdade tributária. Schouei (2025, p. 269) expõe que "ao lado de valores próprios da tributação, que levam à diferenciação de contribuintes acima proposta (baseada na justificação da própria

espécie tributária), outros valores concorrem no ordenamento tributário", concluindo que "o Princípio da Capacidade Contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes". Rabelo Neto (2011) se alinha a essa concepção ao identificar o sistema tributário justo como aquele que observa os princípios e valores constitucionais que levam ao intervencionismo do Estado e ao abandono da tese de que os tributos devem ser neutros, de modo que a utilização dos tributos com finalidades extrafiscais decorreria das finalidades atribuídas pelo moderno constitucionalismo aos tributos. Trata-se de uma perspectiva que confere à tributação um perfil de sistema aberto de valores, que permite que lhe sejam atribuídas as mais variadas finalidades, que acabarão por justificar a eleição de critérios de comparação dos mais diversos.

1.2 SÍNTESE E POSICIONAMENTO SOBRE A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Ao que parece, as críticas de Westen (1982) fazem sentido e a tentativa de conferir conteúdo material à igualdade, como proposto por Velloso (2010), ao separar a igualdade tributária da igualdade geral e vincular seus fins à justa divisão da carga tributária, embora metodologicamente válida, evidencia a necessidade de uma "escolha de fins" para dotá-la de sentido. Em outras palavras, a substância da igualdade é, em última instância, definida pelos valores e propósitos que lhe são atribuídos, o que não quer dizer que tenha importância menor, pois as exigências que ela faz acerca dos elementos e suas relações no bojo do raciocínio comparativo é algo significativo. Além disso, como adverte Ávila (2025, p. 160), o simples fato de uma pessoa ter sido tratada de um certo modo já é uma razão suficiente para tratar da mesma forma outra que esteja na mesma situação, da maneira que sempre será o tratamento diferente que deverá ser justificado e não a necessidade de tratamento paritário.

Observamos que a igualdade pode ser concebida de modo unitário e com feição absoluta ou como igualdades específicas de feição relativa, o que dependerá dos fins que se pretenda atribuir como intrínsecos à tributação. Um Direito Tributário impregnado de diferentes valores expande a noção de justiça tributária, incluindo nela a justiça social e inviabilizando a separação entre igualdade geral de tributária.

Há certa convergência de que diferenciações tributárias são possíveis. A metodologia para abordá-las, porém, diverge: enquanto uma perspectiva as vê como intervenções na igualdade tributária que exigem ponderação via proporcionalidade (refletindo a teoria externa dos direitos fundamentais), outra entende que tais valores já moldam o próprio conceito de igualdade, que, portanto, não seria passível de conflito ou ponderação, sendo tomada em termos absolutos (alinhando-se à teoria interna).

O modelo que concebe a igualdade tributária autônoma passível de restrições ou violações, e que submete tais desvios a um rigoroso juízo de proporcionalidade, parece oferecer um arcabouço analítico mais robusto e transparente, além de ser mais exigente com as justificações legislativas, que não podem apenas apontar uma finalidade com algum amparo constitucional. Ao fim e ao cabo, confere um maior peso à capacidade contributiva, equivalência ou benefício, a depender do tributo, cuja adoção se liga a aspectos éticos ligados à justiça que, por envolver julgamentos baseados em valores, por sua natureza, não podem ser definitivamente resolvidos (Jobim, 2025, p. 213). De um modo geral, esses critérios são aceitos como adequados para uma tributação justa.

Assentada essas conclusões, é preciso analisar o fundamento e a validade da tributação como instrumento de promoção da inclusão da pessoa com deficiência.

2. TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INCLUSÃO DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA

O início da análise parte da constatação de que a dimensão dos direitos fundamentais evoluiu à medida que o papel do Estado foi se alterando juntamente com a sociedade, sendo alçados à uma dimensão objetiva que influencia o conjunto da ordem normativa e compele o Estado à sua concretização. De uma proibição do excesso típica do Estado mínimo, emergiu a proibição da proteção deficiente (ou proteção eficiente) de um Estado Democrático de Direito.

O art. 3º da CF coloca como objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. O epicentro do ordenamento jurídico e um dos fundamentos da República Federativa do Brasil é a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), sendo todos iguais em dignidades e merecedores de igual consideração e respeito.

Como assinala Borges (2023, p. 76), o encadeamento de valores da Constituição de 1988 determina que não só a igualdade formal, mas também a igualdade material seja construída por todos os agentes públicos, em todas as suas esferas de atuação, por meio de todos os atos e de todas as políticas públicas, como dever inafastável do Estado. Ao que Rocha (1996) expressa que somente a ação afirmativa como atuação transformadora e igualadora segundo o Direito, possibilita a verdade do princípio da igualdade, para se chegar à igualdade que a Constituição brasileira garante como direito fundamental de todos. As políticas públicas são mecanismos pelos quais o Estado transforma a realidade da sociedade, de modo a identificar seus problemas, inseri-los em uma agenda de discussão pública e elaborar a política pública de inclusão (Borges, 2023, p. 119), e a tributação pode servir de instrumento poderoso para consolidar direitos humanos e a inclusão de grupos vulneráveis. A tributação, no viés de transformação social,

além de não agudizar as diferenças, é técnica capaz de contribuir, de maneira eficiente, em sua minimização

A necessidade de políticas públicas para inclusão da pessoa com deficiência é real, além de uma imposição constitucional e um imperativo ético. Desde meados do séc. XX, tanto em âmbito global como local, o reconhecimento das desvantagens enfrentadas por pessoas com deficiência foi incorporado à agenda das questões sociais, estruturais e sistêmicas que demandam superação, figurando entre os grupos sob condição de vulnerabilidade. Grupo vulnerável é aquele formado por pessoas que possuem um traço ou características comuns, de natureza social, física, econômica ou cultural que importe numa fragilidade, numa vulnerabilidade, a qual demanda especial atenção com o fim de proteção (Gomes, 2015, p. 52). As pessoas com deficiência são grupo vulnerável, sendo que a fragilidade reside nas múltiplas barreiras de ordem física, social ou ambiental a impedir ou dificultar sua plena inclusão em igualdade de condições face aos demais. Exatamente por isso, a Constituição lhes confere especial proteção e determina, obrigatoriamente, que o Estado atue para remover tais barreiras.

A ratificação da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo - CDPD, com observância do §3° do art. 5º, da CF (CRFB/88), conferiu-lhe status constitucional, com o paradigma biopsicossocial de deficiência, definindo PCD como pessoas "que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas". Dentre suas disposições, estabelece o dever do Estado de "levar em conta, em todos os programas e políticas, a proteção e a promoção dos direitos humanos das pessoas com deficiência" (art. 4, 1. c) e que "as medidas específicas que forem necessárias para acelerar ou alcançar a efetiva igualdade das pessoas com deficiência não serão consideradas discriminatórias" (art. 5. 4). Ao lado das disposições dos art. 3º, IV; art. 5º; art. 7º, XXXI; art. 23, II; art. 24, XIV; art. 37, VIII; art. 203, IV; art. 208,

III; art. 227, §1º, II e §2º; art. 244; todos da Constituição da República, estatui programa jurídico de especial proteção, exigindo do Estado e da sociedade medidas equitativas e diferenciadas direcionadas ao grupo vulnerável.

A Convenção não adota uma definição rígida de deficiência, mas sim um modelo biopsicossocial, em evolução. O foco não está apenas no impedimento em si, incluindo a interação entre esse impedimento e o ambiente social. É uma concepção inovadora, pois se opõe à ideia de que a deficiência seria uma responsabilidade — ou até mesmo uma culpa — da própria pessoa que possui o impedimento. Essa visão deixa claro que a deficiência somente se concretiza quando a sociedade não consegue reconhecer e eliminar as barreiras que impedem essas pessoas de usufruir dos mesmos direitos e condições das demais. É fundamental lembrar que tais barreiras não se limitam às de ordem física ou arquitetônica, sendo igualmente relevantes as barreiras atitudinais, que sustentam o preconceito e a discriminação. Corroborando essa ideia, a Lei n. 13.146/2015 prevê que a avaliação da deficiência é realizada por equipe multiprofissional e interdisciplinar e considera, entre outros, fatores socioambientais, psicológicos e pessoais (art. 2º, § 1º). Nem poderia ser diferente, já que o conceito tem status constitucional e não se compatibilizaria a uma mera avaliação biomédica.

A pessoa com deficiência está sujeita a diversos obstáculos efetivos e reais que não podem ser tergiversados por qualquer narrativa irresponsável ou rasa. Ao tratar das ações afirmativas tributárias veiculada mediante isenção de IPI, o Min. Luiz Fux consignou que

> Consectariamente, revela-se inaceitável privar a Recorrente de um benefício legal que coadjuva às duas razões finais a motivos humanitários, posto de sabença que os deficientes físicos enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comiseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos,

> constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, como esta que se pretende empreender. (STJ, REsp. 567.873)

Como reconhecem Abade e Matsushita (2022),

> A cidadania das pessoas com deficiência e seu reconhecimento como sujeito de direitos é um processo histórico com um longo caminho ainda a trilhar, apesar dos avanços. As pessoas com deficiência continuam a correr um risco mais elevado de pobreza e exclusão social do que as pessoas sem deficiência. Têm mais dificuldade de acesso aos cuidados de saúde, ao ensino, ao emprego e ao lazer; a participação na vida política é limitada e as pessoas com deficiência continuam a ser discriminadas.

Portanto, está fora de dúvidas a vulnerabilidade desse grupo e, nos termos do conceito biopsicossocial de deficiência, que não é possível que se discriminem as deficiências entre si, sob o julgo míope que vai na contramão de todo o mandado constitucional de proteção, ao querer desqualificar a necessidade de especial proteção desse ou daquele grupo com base no argumento da especificidade de uma deficiência. A definição de PCD está dada por norma constitucional e qualquer investida contra ela é inconstitucional. Deficiências invisíveis, que não apresentam sinais físicos óbvios, representam um universo de condições que, embora não perceptíveis à primeira vista, impõem inúmeros obstáculos e são de extrema relevância na vida das pessoas que as possuem. Diferente de uma cadeira de rodas ou de uma bengala, por exemplo, estas deficiências neurológicas, mentais, crônica ou sensoriais menos evidentes manifestam-se internamente e o fato de não serem visíveis não permite uma postura de invalidação.

Pelo exposto, existe uma finalidade legítima e constitucionalmente fundada de inclusão, amparo e promoção da pessoa com deficiência,

que justifica, à luz da proporcionalidade, interferências válidas na igualdade tributária, com vista a promover a justiça social e a igualdade material geral. Como defende Abade e Matsushita (2022) "Os Estados, atendendo às diretrizes dos tratados internacionais que se propõem a cumprir e às diretrizes constitucionais, não só podem, como devem, por meio de impostos, subsídios e outros instrumentos de política fiscal, criar condições que contribuam para a realização dos direitos humanos". A conclusão ressalta, corretamente, a importância do Direito Tributário para a promoção de uma sociedade inclusiva.

É preciso que fique claro que não se está a tratar de razões de capacidade contributiva ou justiça tributária, se entendidos sob a ótica da igualdade especificamente tributária. A capacidade econômica do PCD não é relevante. "A isenção neste caso se justifica como uma ação positiva de inclusão das pessoas com deficiência. Assegura-se por meio de um instrumento de política fiscal a proteção de pessoas com deficiência" (Abade; Matsushita, 2022). Como destacado por Rabelo Neto (2011, p. 259), as ações afirmativas têm por objeto não apenas o fenômeno sócio-econômico, mas também o cultural e social, envolvendo políticas redistributivas de recursos, mas também o combate à discriminação que proporciona a exclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis. Mesmo que isso seja absolutamente claro, ainda encontramos confusões que insistem em atrelar a ação afirmativa à capacidade contributiva (Nunes; Santos, 2024), claramente com viés fiscalista e desconectado com real escopo da política pública.

Por fim, insta destacar que as obrigações geradas pelos direitos fundamentais envolvem um dever de não retroceder. O princípio da proibição de retrocesso, também conhecido por "efeito cliquet", *anti-retour theory* ou proibição da evolução reacionária, assegura que uma garantia ou direito já conquistado não seja suprimido, permitindo apenas avanços. O STF já reconheceu sua aplicação em diversas oportunidades (MS 24.875; ADI 4.543; RE 878.694). Consequentemente, direitos fundamentais conquistados a partir de políticas tributárias também não podem retroceder, o que inibe argumentos que circulam

pela liberdade de conformação legislativa e inexistência de direito adquirido a regime jurídico.

Mesmo assim, observam-se tentativas de amesquinhar a proteção dos direitos das PCDs. Por exemplo, no Estado de São Paulo a Lei nº 17.293/2020 tentou restringir o direito à isenção de IPVA somente às pessoas com deficiência física profunda ou severa que permita a condução de veículo automotor especificamente adaptado e customizado, o que excluía cerca de 80% dos beneficiários da política pública. A justificativa apresentada pelo governo era o combate a fraudes e distorções. Felizmente, o Ministério Público ajuizou a Ação Civil Pública n. 1001399-53.2021.8.26.0053, questionamento dita alteração, no bojo da qual, em fase recursal, havia logrado êxito na obtenção de liminar. Contudo, no julgamento final, o TJSP entendeu pela perda do objeto diante da revogação do ato normativo.

Em conclusão, considerando que a Constituição Federal e os instrumentos internacionais de direitos humanos reconhecem a vulnerabilidade das pessoas com deficiência devido às barreiras que impedem sua participação plena e efetiva na sociedade em condições de igualdade, e ao mesmo tempo determinam a busca pela igualdade material, proteção, segurança e bem-estar para promover sua inclusão, reconhecemos a legitimidade e a existência de imposição constitucional de realização de políticas públicas, para as quais a tributação pode ser utilizada.

Nesse sentido, desonerações ou outros instrumentos tributários orientados à essa finalidade podem configurar intervenções legítimas (restrições) na igualdade tributária, autorizando o desvio em relação aos critérios da capacidade contributiva, equivalência ou benefício tomados como critérios de conformação da generalidade e universalidade da tributação. Assim, a tributação como ação afirmativa para PCDs além de possível é altamente recomendada, senão exigida, a depender do contexto. A isenção de tributos visa finalidades extrafiscais de reparar desvantagens econômicas, sociais e atitudinais que afetam as pessoas com deficiência, sendo espécie de ação afirmativa que possui fundamento próprio sem qualquer

relação coma capacidade contributiva ou outras razões propriamente tributárias ou fiscais.

Todavia, a validade da concessão das desonerações só pode ser analisada no caso concreto, como é próprio de juízos de proporcionalidade. Uma vez consideradas legítimas, representam avanços na promoção da especial proteção da PCDs que não admitem retrocessos, sob pena de inconstitucionalidade.

3. REGIME FAVORECIDO DE IBS/CBS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PCD

Atualmente, a pessoa com deficiência conta com isenção de IPI e ICMS na aquisição de veículo novo, nos termos da Lei n. 8.989/95 e Convênio CONFAZ n. 38/2012 e respectivas leis estaduais e distrital. Objetivamente, abrangem veículos de fabricação nacional de até R$ 200.000, já incluídos os tributos incidentes. Subjetivamente, são beneficiadas pessoas com deficiência física, visual, auditiva e mental severa ou profunda e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. O benefício pode ser usufruído a cada 3 anos e não afasta a incidência sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido. Quanto ao ICMS, o preço de venda não pode ultrapassar R$ 120.000 e a isenção se limita à parcela da operação no valor de R$ 70.000, só podendo se valer do benefício a cada 4 anos.

Esses tributos serão substituídos pelo IBS/CBS, e o art. 9º, § 3º, II, "d", da Ec n. 132/23, excepciona a regra da vedação à tributação diferenciada (Art. 156-A, § 1º, VI e X) ao impor o regime favorecido de redução de 100% das alíquotas para "automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal". O comando constitucional é claro ao dizer "preverá hipóteses" no texto do § 3º, de maneira que não se trata de

uma faculdade, mas uma determinação. No entanto, existe margem de conformação legislativa, extraída da interpretação desse mesmo dispositivo, que textualmente fala em "hipóteses" e em "critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar". Mesmo assim, como analisamos nos tópicos anteriores, existem limites que constrangem o legislador, notadamente a igualdade geral e tributária, bem como o comando de proteção eficiente ao grupo vulnerável representado pelas PCDs e a proibição do retrocesso.

Ainda na parte constitucional da Reforma Tributária, observamos que inúmeros regimes específicos, diferenciados ou favorecidos foram autorizados, seja em razão da essencialidade atrelada à capacidade contributiva ou a necessidades coletivas (seletividade positiva ou negativa), particularidades do setor econômico ou razões de justiça social, a exemplo do regime favorecido na aquisição de veículos por PCDs.

Em que pese seja natural essa tributação diferenciada, mesmo em um tributo projetado para unicidade e uniformidade, o número de exceções parece ter sido excessivo. Ademais, todos os regimes de tributação diferenciada (específicos, diferenciados ou favorecidos) estão sob o julgo da igualdade, que é cláusula pétrea incontornável, mesmo que por emenda constitucional. Tais regimes podem e devem ser comparados entre si e com o regime geral do IBS/CBS, de maneira que, constatada violações, estarão maculados por inconstitucionalidade. Essa avaliação é feita não apenas entre as autorizações constitucionais consideradas em si mesmas e abstratamente, mas também sobre o modo como o legislador complementar conformou cada hipótese.

3.1 ANÁLISE CRÍTICA DAS HIPÓTESES REGULAMENTADAS PELA LC N. 214/2025

O regime favorecido na aquisição de veículo por PCDs, regrado pelos arts. 149 a 155 da Lc n. 214/2025, possui vários problemas. A começar pelo alto grau de detalhamento, presente

em toda lei complementar, mas cuja presença seria mais adequada a um regulamento. Detalhes aumentam a complexidade, reduzem o espectro de adequação aos casos concretos e elevam demasiadamente os critérios de comparação. Como já apontamos (Timóteo Júnior, 2024, p. 52), a determinação absoluta não deve ser assumida sequer como um ideal inatingível, porque o detalhamento exagerado gera maior indeterminação, fazendo com que vários traços da realidade deixem de ser contemplados e, consequentemente, criando mais lacunas.

Os requisitos objetivos são relativos ao veículo, exigindo: a) fabricação nacional; b) mínimo 4 portas; e c) preço de venda ao consumidor, incluído os tributos, mas sem custos de adaptação, de até R$ 200.000.

Machado Segundo (2025, p. 167) indica inconstitucionalidade da exigência de fabricação nacional, em razão da contrariedade ao art. 152, CF, que proíbe que se discriminem produtos de acordo com a sua procedência ou destino, o que só poderia ser feito pela União, e somente com o imposto de importação, como decidido pelo STF (AI 203.845; AI 340.688/RJ; RE 293.957/RJ). Violam-se, ainda, os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, como o Mercosul, que impedem tratamento tributário diferenciado (incluindo IBS e CBS) entre produtos nacionais e produtos importados de países signatários.

Quanto ao valor, houve uma ampliação ao se igualar parte estadual e federal em duzentos mil reais, corretamente excluindo os custos de adaptação.

Em relação aos requisitos subjetivos, a política abrange deficientes físicos, visuais, auditivos, mentais e autistas. Cada uma dessas categorias, dada a minúcia empregada pelo legislador, demanda uma análise individualizada.

Os deficientes físicos, visuais e auditivos são contemplados pelo art. 149, inc. I, "a", , c/c e § 1º do mesmo dispositivo e art. 150, incs I a III e §§ 1º e 2º. Houve uma tentativa de submeter o conceito de deficiência a um rol taxativo e, ainda mais problemático, conjugá-lo a termos indeterminados como "moderado ou grave". Ignorou-se que o conceito amplo e fluido de deficiência é constitucional,

resultado da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (CPDP), cujo propósito é justamente superar visões restritivas e biomédicas. Essa abordagem reconhece que a deficiência não reside apenas no corpo do indivíduo, mas sim na interação com barreiras sociais, físicas, comunicacionais e atitudinais que dependem do contexto, algo incompatível com um rol taxativo.

Nesse sentido, ao julgar o RMS 67.298, o STJ anulou decisão de banca examinadora de concurso, que havia afastado a condição de deficiente de uma candidata ao cargo de Juíza de Direito do Estado da Bahia, sob o argumento de que não se incluía nas categorias enumeradas pelo Decreto nº 3.298/99. Da mesma forma, a celeuma quanto ao enquadramento da visão monocular como deficiência para fins de reserva de cargos em concurso público envolvia o mesmo debate. A postura estatal havia sido uma rígida, inflexível e restritiva aplicação de categorias do Decreto n. 3.298/99, que foi corretamente resolvida pelo STJ por meio da súmula n. 377, que garantiu a ação afirmativa.

Alcantara e Sousa (2023) defendem que o decreto, criado para regulamentar a Lei n. 7.853/89, buscou estabelecer um rol taxativo centrado em aspectos biológicos. Eles concluem que a norma se tornou obsoleta diante da desatualização frente aos atos normativos posteriores, especialmente a CPDP e a Lei n. 13.146/2015, o que o torna inconvencional, inconstitucional e ilegal. Arrematam, dizendo:

> Ao adotar critérios demasiado restritivos, a pretexto de garantir que apenas as pessoas com deficiência sejam alcançadas pelas políticas públicas que lhe são destinadas, o que se está fazendo, na prática, é dificultar o acesso a essas políticas por outras pessoas com deficiência, cujas situações não foram pormenorizadamente previstas na norma, seja por atecnia regulamentar, seja por insuficiência de informações a respeito de sua condição quando da edição do regulamento (Alcantara e Sousa, 2023, p. 255)

Essa crítica ressalta como a rigidez da lei impede que a política pública alcance seu verdadeiro objetivo, excluindo indivíduos que genuinamente se enquadram no conceito de deficiência em um contexto mais amplo

Portanto, o § 1º do art. 149 é inconstitucional e, por arrastamento, o art. 150, caput e incs, por exigirem um rol taxativo. Pelos mesmos motivos e com maior razão, o § 1º do art. 150 também é inconstitucional, já que colide ainda mais frontalmente com a CDPD, ao nitidamente restringir e descer a especificações casuísticas desalinhadas ao conceito biopsicossocial de deficiência, impondo "comprometimento parcial ou total das funções dos segmentos corpóreos que envolvam a segurança da direção veicular, acarretando o comprometimento da função física e a incapacidade total ou parcial para dirigir".

Se a diferenciação entre deficiências leve, moderada e grave já é muito problemática e completamente ausente da CDPD, além de envolver conceitos indeterminados que só podem ser aferidos no caso concreto, a conexão exigida pela lei com a necessidade de que provoquem incapacidade total ou parcial para dirigir não resiste sequer ao primeiro exame do princípio da igualdade, importa em clara proteção deficiente e acarreta grave retrocesso social.

Tal previsão está conectada com o § 3º do art. 149, que dispõe:

> § 3º Na hipótese da alínea "a" do inciso II do caput deste artigo, quando a pessoa for fisicamente capaz de dirigir, o **benefício alcançará somente automóveis adaptados**, consideradas adaptações aquelas necessárias para viabilizar a condução e **não ofertadas ao público em geral.**

Esse designe normativo leva à mesma diretriz que exigia a anotação de restrição na CNH do requerente de isenção do IPI, que felizmente foi invalidada pelo STJ em recente decisão (REsp 2.185.814, 22/04/2025).

Houve inequívoco propósito de retirar direitos e o texto não permite tergiversação sobre isso. Uma redução significativa de direitos. Como se o juízo sobre a justiça da ação afirmativa tributária já não estivesse dado e determinado por normas constitucionais. Do conjunto da obra, apenas os deficientes físicos, visuais e auditivos cujos impedimentos sejam tais que (a) envolvam a segurança na direção; (b) a ponto de gerar incapacidade total ou parcial para dirigir; (c) que exijam adaptações dos veículos diferentes daquelas que possam ser ofertadas ao público em geral é que podem se valer da redução da alíquota.

Embora o casuísmo da lei e o emaranhado de dispositivos, inseridos numa Reforma que se autodeclarou simplificadora e transparente, possa justificar tentativas de uma interpretação conforme à constituição, sob qualquer ponto que se queira analisar a questão, seja da finalidade da diferenciação, dos critérios de comparação ou da exigência de relação fundada e conjugada (Ávila, 2025), as diferenciações/restrições realizadas pela Lc n. 214/25 não se sustentam diante das exigência do princípio da igualdade. Por exemplo, uma pessoa com a perna esquerda amputada não precisa de adaptação para dirigir um carro automático, mas a de perna direita sim. A cegueira monocular pode não exigir adaptação do veículo. O benefício é reconhecido para que a pessoa com deficiência compre veículo sem adaptações para que outra pessoa dirija, mas não quando a própria pessoa com deficiência possa dirigir e o carro não for adaptado. Imagine, ainda, a hipótese em que a pessoa possa dirigir um carro sem adaptações, mas que a deficiência torne isso algo penoso, fazendo com que compre o carro para que outra pessoa dirija para ela.

Ademais, a finalidade da ação afirmativa tributária não tem nenhuma pertinência com adaptações de veículos ou incapacidade para dirigir. O objetivo é a inclusão, o alento, o aspecto humanitário, a assistência, a remoção e compensação por barreiras do Estado e sociedade que obstruem a participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas. Nesse sentido, analisando o atual benefício de IPI, o STJ entendeu que “deve ser

conferida ao caso interpretação teleológica e sistêmica, no sentido de privilegiar a finalidade social da norma isentiva de IPI, para inclusão e maior garantia de direitos às pessoas com deficiência, aspecto humanitário do benefício fiscal" (REsp. 2.185.814, j. 22/04/2025), e que a garantia da isenção do IPI é interpretada no sentido de "privilegiar a inclusão da pessoa com deficiência e não a restrição ao pleito ao benefício tributário" (AREsp. 1.584.479).

Da mesma maneira, o § 2º do art. 150 é inconstitucional, quando dispõe que "não se incluem no rol das deficiências físicas as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho das funções locomotoras da pessoa". A deformidade estética pode ser decorrente de doenças, acidentes ou condições congênitas (como queimaduras, malformações faciais, entre outros). Em tese, se essa deformidade afeta a funcionalidade física, ou causa barreiras sociais significativas, pode ser compreendida como deficiência sob o modelo social. Uma pessoa com uma deformidade facial visível que sofre estigma social severo, que impacta sua inserção no mercado de trabalho, educação ou convivência social, pode ser considerada pessoa com deficiência no modelo da Convenção.

A segunda categoria contemplada pela lei é a das pessoas com deficiência mental, cuja configuração resulta do art. 149, II, "b", c/c § 1º do mesmo dispositivo e art. 150, IV. Exige-se que seja de grau severo ou profundo, representando funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos 18 anos e necessariamente associada a duas ou mais áreas adaptativas, como a) comunicação; b) cuidado pessoal; c) habilidades sociais; d) utilização dos recursos da comunidade; e) saúde e segurança; f) habilidades acadêmicas; g) lazer; e h) trabalho.

A lei pode estabelecer requisitos objetivos e subjetivos, mas a liberdade de conformação legislativa não é ilimitada e esbarra no princípio da igualdade. Qual a finalidade e a legitimidade do critério de comparação para fixar a idade de 18 anos para conferir tratamento diferenciado entre pessoas com absolutamente a mesma deficiência mental? Outrossim, o detalhamento que leva à exigência de

especificidades não pode comprometer que a ação afirmativa chegue a todos os destinatários. Mesmo argumentos de praticabilidade ligado à generalidade não autorizariam a discriminação.

A terceira categoria são os autistas, contemplados nos termos do art. 149, II, "c", que prevê a pessoa com "transtorno do espectro autista, com prejuízos na comunicação social e em padrões restritos ou repetitivos de comportamento de nível moderado ou grave, nos termos da legislação relativa à matéria". Observamos que a lei trouxe um conceito biomédico, que não considera o contexto e as barreiras enfrentadas pelo grupo vulnerável. Ademais, o legislador foi além e em entrou em detalhes ao especificar circunstâncias particulares, restringindo o alcance aos que tenham prejuízo na comunicação social e, além disso, cumulativamente, padrões restritos ou repetitivos de comportamento de nível avançados.

O Transtorno do Espectro Autista (TEA) é uma condição do neurodesenvolvimento que se manifesta de maneira singular em cada indivíduo. A especificação legal via modelo conceitual com requisitos fechados, ao invés de uso de tipos, pode excluir pessoas que se encontram em situação equivalente.

A eleição de graus também é problemática e esbarra no princípio da igualdade. O DSM-5 (Manual Diagnóstico e Estatístico de Transtornos Mentais) estabelece a classificação segundo níveis de apoio. Esses níveis indicam a intensidade da assistência necessária para que a pessoa autista funcione no dia a dia, abordando desde a comunicação social até comportamentos restritos e repetitivos: a) nível 1 para aqueles que necessitam de suporte mínimo; b) nível 2 indicando a necessidade de suporte mais significativo; e c) nível 3 para indivíduos que demandam apoio intenso e contínuo. Não obstante, a gravidade pode variar de acordo com o contexto ou oscilar com o tempo.

Embora o Nível 1 seja considerado o mais leve, ainda assim é um transtorno sério e permanente. As pessoas nesse nível encontram obstáculos significativos que impactam seu dia a dia e sua qualidade de vida, enfrentando diversos problemas e uma luta constante por todas

inclusões, sejam sociais, educativas, alimentares, de saúde, etc. Por exemplo, no mercado de trabalho, a falta de compreensão sobre suas particularidades na comunicação social, flexibilidade e sensorialidade muitas vezes resulta em discriminação e dificuldade na obtenção de um trabalho adequado. Também precisam ser considerados os altos custos com terapias e tratamentos especializados, que não são cobertos por planos de saúde ou pelo sistema público, e geram uma despesa pesada para suas famílias. Destaque-se, ainda, que comumente possuem questões sensoriais, tornando penosas ou impossíveis atividades comuns para outras pessoas, como estar em ambientes movimentados que lhes causam sobrecarga sensorial, encontrar uma alimentação adequada no seu dia a dia, dentre outros. Sofrem estigmatização, preconceito, isolamento social; têm dificuldades para compreender e expressar nuances sociais; são preteridos por não se enquadrarem no padrão neurotípico; experimentam sofrimento extremo em relação a pequenas mudanças; estão expostos a situações de abuso diante de sua dificuldade em identificar sinais de alerta; sua dificuldade para interpretar intenções, nuances sociais e manipulação tornam mais suscetíveis a serem vítimas de crimes e golpes etc. O DSM-5 indica que, mesmo no nível 1, na ausência de apoio, déficits na comunicação social causam prejuízos notáveis; problemas para organização e planejamento são obstáculos à independência; dificuldades em interações sociais com respostas atípicas ou sem sucesso a abertura sociais dos outros, tentativas de amizade consideradas estranhas e geralmente malsucedidas etc.

É fundamental desmistificar a ideia de que o Transtorno do Espectro Autista (TEA) Nível 1, por ser considerado de "menor necessidade de apoio", exige menos proteção e ação estatal. A necessidade de apoio permanece e seus impedimentos claramente lhe obstruem a participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas. Ao que tudo indica, o legislador não levou a sério o contexto das pessoas com deficiência, optando por trilhar o caminho fiscalista e de corte de despesa tributária.

O conceito de pessoa com deficiência é dado constitucionalmente e o autista é deficiente para todos efeitos legais (art. 1 º, § 2º, Lei n. 12.764/2012), não sendo possível fazer discriminações entre uns e outros. Para que alguma distinção seja feita, seria necessária a avaliação por equipe multiprofissional e interdisciplinar, que considere seus impedimentos em interação com as diversas barreiras, considerando o contexto e seus fatores socioambientais, psicológicos e pessoais, a limitação no desempenho de atividades e a restrição de participação, como impõem a CPDP e a Lei n. 13.146/2015. Contudo, não é isso que a lei complementar prevê.

Aliás, esse é um problema que atinge todas as hipóteses previstas, seja de deficiência física, visual, auditiva, mental ou autista, uma vez que o art. 151 da Lc n. 214/2025 subordina o benefício à comprovação mediante laudo que seja necessariamente emitido por fornecedor de serviço público de saúde; por fornecedor de serviço privado de saúde, contratado ou conveniado, que integre o Sistema Único de Saúde (SUS); ou pelo Departamento de Trânsito (Detran) ou por suas clínicas credenciadas. Por mais que o laudo tenha que atender ao disposto em ato conjunto do Comitê Gestor e RFB, parece evidente que se trata de uma avaliação meramente biomédica, da mesma maneira que o perfil que o legislador complementar quis conferir à deficiência, em descompasso com a CPDP e Lei n. 13.146/2015.

Ressalte-se que a Lei n. 8.989/95, que regulamenta o atual benefício de IPI, adota a avaliação biopsicossocial para aferição da deficiência (art. 1º, § 1º) e, desde a alteração promovida pela Lei nº 14.287/21, deixou de mencionar qualquer rol de impedimentos. Portanto, também nesse ponto, houve um "caminhar para trás" em termos da correta verificação da deficiência.

3.2 REDUÇÃO DO PERFIL DO BENEFÍCIO, IGUALDADE E O ARGUMENTO ORÇAMENTÁRIO

Atendidos os pressupostos analisados acima, a LC n. 214/2025 concede redução das alíquotas do IBS/CBS, que o art. 149 diz serem reduzidas à zero. Tal medida cumpriria o mandamento (e não a opção) encartado no art. 9º, § 3º, II, "d" da Emenda Constitucional n. 132/2023, que determina a redução integral (100%) das alíquotas nas hipóteses definidas em lei complementar.

No entanto, ao se examinar mais detidamente o inc. II, do § 2º, do art. 149, verifica-se que, ao contrário do que sugere o caput, a desoneração não é total, restringindo-se à parcela que não exceder R$ 70.000:

> § 2º As reduções de alíquotas de que trata o caput deste artigo somente se aplicam:
> ...
> II - na hipótese do inciso II do caput deste artigo, a automóvel cujo preço de venda ao consumidor, incluídos os tributos incidentes caso não houvesse as reduções e não incluídos os custos necessários para a adaptação a que se refere o § 3º deste artigo, não seja superior a R$ 200.000,00 (duzentos mil reais), limitado o benefício ao valor da operação de até R$ 70.000,00 (setenta mil reais).

Ao limitar a redução das alíquotas à parte do valor da operação, o dispositivo legal não cumpre integramente a exigência constitucional, já que a emenda constitucional não deixou margem de apreciação legislativa. Existe apenas uma única opção legislativa: reduzir 100% das alíquotas, desonerando completamente a operação de aquisição de veículos por PCDs. Não era possível desonerar parcialmente a operação, mas apenas estabelecer critérios e requisitos para identificação da operação a ser desonerada e seus beneficiários.

Outrossim, também há retrocesso quando comparamos com o benefícios atualmente existentes. Embora a Lc 214 avance quanto ao tributo objeto da desoneração (já que atualmente não alcança a PIS/COFINS e alcançará inteiramente o seu substituto – CBS), existe redução quanto à atual desoneração do IPI, que não é limitada à parcela do valor da operação, abrangendo seu valor total e desonerando completamente a operação. Além disso, enquanto o prazo para renovação do benefício de IPI é de 3 (três) anos (art. 2º, parágrafo único, Lei n. 8.989/95), a Lc n. 214/2025 estipula o prazo de 4 anos (art. 152, II).

Nesse contexto, podemos também questionar a justiça e a isonomia quando comparamos com outras desonerações fiscais regulamentadas pelo mesmo diploma legislativo. A começar com o benefício para os taxistas (art. 149, I), que é mais amplo, alcançando o valor total da operação e podendo ser renovado na metade do prazo quando comparado ao dos PCDs (art. 152, I). A justiça relacional e a comparação de situações se impõem. Se uma categoria reconhecidamente vulnerável e com mandado de proteção constitucional e convencional poderia receber menor proteção quando comparada aos motoristas profissionais, ou se essa distinção configuraria benefício odioso na contramão do peso dos valores constitucionais e do princípio da igualdade?

Também trazemos o regime favorecido de redução de alíquotas para planos de assistência à saúde de animais domésticos (pets), previsto pelo art. 243 da Lc n. 214/2025 sob o rótulo da autorização constitucional de regimes específicos para planos de assistência à saúde. Citamos ainda, mais que uma isenção, uma imunidade de IPVA que a Reforma Tributária trouxe para tratores, máquinas agrícolas e aeronaves agrícolas. A concessão de desonerações, seja legal ou constitucional, é constrangida pelo princípio da igualdade geral e tributária, mas o que vemos é uma redução de benefícios para os PCDs e uma ampliação para outros que suscitam sério questionamento sobre a constitucionalidade e justiça da concessão.

Por esse motivo, bem como inúmeros outros que poderiam ser apresentados, argumentos orçamentários e/ou de reserva do possível não servem de justificativa para a retirada de direitos das pessoas com deficiência, já tão ignoradas e invisíveis ao Poder Público.

Afirmar que a despesa tributária decorrente da redução das alíquotas do IBS/CBS impede a entrada de recursos públicos que seriam mais bem alocados no orçamento para atender pessoas com deficiência em situação de maior vulnerabilidade revela uma profunda desconexão com a realidade. É necessário que a perspectiva orçamentária considere a totalidade dos gastos estatais. E, nesse ponto, evidencia-se o mau uso do dinheiro público, a corrupção, a ineficiência administrativa, entre outros problemas estruturais. Tal argumento desconsidera o contexto global e submete os interesses das pessoas com deficiência à lógica de um orçamento público oscilante e permanentemente contingenciado. A realidade brasileira demonstra, ao menos atualmente, que confiar nos investimentos feitos através da alocação de recursos no orçamento não é o melhor caminho.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto, constata-se que a igualdade, ainda que formal em sua estrutura, exerce papel central na limitação da atividade legislativa, exigindo que as diferenciações sejam fundadas em critérios objetivos, conectados a finalidades legítimas e constitucionalmente previstas, e compatíveis com os princípios da justiça e da proporcionalidade. Isso se impõe de forma ainda mais rigorosa quando se trata de políticas públicas voltadas a grupos vulneráveis, como as pessoas com deficiência.

No âmbito tributário, a igualdade adquire contornos específicos e se expressa por meio da justiça fiscal, estruturada a partir de critérios como capacidade contributiva, equivalência e benefício, a depender da natureza do tributo. Entretanto, essas balizas não são absolutas. Podem ceder, quando necessário, à realização de outros

valores constitucionais, como a promoção da igualdade material e a inclusão social. Nessas hipóteses, exige-se um exame rigoroso de proporcionalidade, que assegure a legitimidade e a razoabilidade da intervenção.

O uso da tributação como instrumento de inclusão das pessoas com deficiência é legítimo, necessário e constitucionalmente imposto. A proteção das PCDs não decorre de benevolência legislativa, mas de mandamento normativo expresso na Constituição Federal e em tratados internacionais de direitos humanos com status constitucional, como a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (CDPD). Tais dispositivos impõem uma proteção eficiente e vedam retrocessos nas conquistas já consolidadas, especialmente quando formalizadas por políticas públicas concretas, como a desoneração tributária na aquisição de veículos.

O conceito de pessoa com deficiência, conforme o modelo biopsicossocial adotado pela CDPD e pela Lei Brasileira de Inclusão, é amplo, relacional e contextual. Reduzir esse conceito a listas fechadas de impedimentos físicos ou a graus de comprometimento arbitrários, como fez a LC nº 214/2025, significa desconsiderar a essência normativa da proteção constitucional. A tentativa de transformar um conceito constitucionalmente fluido em categorias estanques, vinculadas a diagnósticos biomédicos ou à capacidade de dirigir, representa vício material grave e incompatível com a ordem jurídica vigente.

Além disso, o argumento de "correção de distorções" utilizado para justificar a limitação do regime favorecido para PCDs não se sustenta, sobretudo diante da manutenção ou ampliação de benefícios fiscais a setores que não ostentam a mesma condição de vulnerabilidade. O artigo demonstrou, com exemplos concretos, que o tratamento conferido às pessoas com deficiência é mais restritivo do que aquele dispensado a categorias como taxistas - o que revela uma inversão da lógica constitucional e um descompasso valorativo grave.

A análise demonstrou que a LC nº 214/2025, ao regulamentar o regime favorecido de IBS/CBS para aquisição de veículos por PCDs, incorre em múltiplas inconstitucionalidades: viola o princípio da

igualdade, promove retrocessos vedados, compromete a finalidade da política pública e impõe barreiras normativas que excluem pessoas que deveriam estar contempladas. Não se trata de aperfeiçoamento técnico da política, mas de sua descaracterização - o que exige resposta firme do sistema de controle de constitucionalidade.

É necessário afirmar, com todas as letras, que a desoneração tributária voltada às PCDs constitui espécie de ação afirmativa de natureza extrafiscal. Seu fundamento não está na capacidade contributiva nem em critérios clássicos da justiça tributária, mas sim na busca pela justiça social, pela superação das barreiras impostas às pessoas com deficiência e pela efetivação da igualdade material. Trata-se de um instrumento legítimo, proporcional e exigido constitucionalmente — e não de uma benesse revogável por juízo discricionário do legislador.

Assim, impõe-se o reconhecimento das inconstitucionalidades aqui identificadas, bem como o afastamento das restrições introduzidas pela LC n. 214/2025. A função contramajoritária do Poder Judiciário servirá para preservar a supremacia da Constituição, proteger os grupos vulneráveis e assegurar que o novo sistema tributário sobre o consumo não perpetue exclusões, mas se converta em ferramenta efetiva de inclusão, equidade e justiça.

REFERÊNCIAS

ABADE, Denise Neves; MATSUSHITA, Mariana Baeta Neves. "Proteção de direitos da pessoa com deficiência e a proibição do retrocesso tributário". Revista Jurídica Unicuritiba. Curitiba, v. 3, n. 70, p. 728-754.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 5. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.

BORGES, Lana. **Tributação e gênero**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

ALCANTARA, Rafael Eistein Carvalho Amorim; SOUSA, Mônica Teresa Sousa. "A manutenção dos critérios definidores de deficiência mental do Decreto 3.298/99 enquanto violação de direitos humanos das pessoas com deficiência no Brasil: o paradigma biopsicossocial e a atualização dos standards científicos de enquadramento da deficiência intelectual". **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 245-271, set/dez. 2023.

CHRISTIANO, Carla Tredici; NUNES, Renato; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Reforma Tributária: IBS e CBS na Constituição e na Lei Complementar 214/2025**. São Paulo: MP Editora, 2025.

GOMES, Djalma Moreira. **A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência.** 2015. Dissertação (Metrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo, 2015.

GREENAWALT, Kent. "How empty is the idea of equality". **Columbia Law Review**, 83: 1167 – 1.185. 1983.

JESUS, Alessandra Pinheiro Rodrigues D'Aquino de. **A proteção das pessoas com deficiência por meio das ações afirmativas no direito tributário.** 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo, 2016.

JOBIM, Eduardo. **A justiça tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **LC 214/2025 Comentada**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2025.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NUNES, Cleucio Santos; SANTOS, Darlan Henrique Lopes dos. "Tributação e inclusão das pessoas com deficiência: uma análise à luz da teoria da justiça como equidade de Rawls". **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 56. Ano 42. p. 666/680. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre, 2024.

OLIVEIRA NETO, Vicente Elísio de; CUNHA, Nicodemos Victor Dantas da. "Pessoas com Deficiência, Isenção Fiscal e Inclusão Social: o caso da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados na Aquisição de Veículo Automotor por Pessoas com Deficiência". **Diálogos Possíveis**, v. 21, n. 1, Salvador: UNISBA, 2022, p. 116-134.

RABELO NETO, Luiz Octávio. "Direito Tributário como instrumento de inclusão social: ação afirmativa fiscal". **Revista da PGFN**. Ano 1. n. 1. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, jan/jun, 2011, p. 253-273.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. "Ação afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica". **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 33, n. 131, p. 283-295, jul/set, 1996.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

TIMÓTEO JÚNIOR, Ari. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.

_____. **Princípio da legalidade e conceitos jurídicos indeterminados no Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2024.

VELLOSO, Andrei Pitten**. O princípio da isonomia tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

WESTEN, Peter. "The empty idea of equality". **Harvard Law Review** v. 95, n. 3, p. 537-596, jan. 1982.

BIG TECHS E EVASÃO FISCAL ESTRUTURAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DO CENÁRIO GLOBAL

Mirelly Tatiara Fernandes Fonseca[45]

Farley Soares Menezes[46]

RESUMO

Com a ascensão da economia digital, impulsionada pelo avanço das tecnologias da informação, os modelos tradicionais de tributação tornaram-se obsoletos frente às novas formas de geração de valor. Nesse contexto, destacam-se as Big Techs, empresas como Google, Apple, Meta, Amazon e Microsoft, que atuam globalmente sem a necessidade de presença física nos países onde obtêm lucros, dificultando a fiscalização e a arrecadação tributária. Este artigo analisa criticamente a evasão fiscal estrutural praticada por essas corporações, explorando os mecanismos utilizados para reduzir sua carga tributária e os impactos socioeconômicos decorrentes dessa prática. A pesquisa apresenta as iniciativas internacionais de enfrentamento ao problema, com destaque para o Acordo Global firmado em 2021, no âmbito da OCDE e do G20, estruturado nos Pilares 1 e 2, que visam redistribuir direitos de tributação e instituir uma alíquota mínima global. No cenário nacional, discute-se a Reforma Tributária brasileira aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com implementação a partir de 2026, que busca modernizar o sistema tributário, promover justiça fiscal e adequar-se às diretrizes internacionais. A abordagem metodológica é qualitativa e exploratória, fundamentada em revisão bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Big Techs, Tributação, Empresas, Impostos, Digital.

45 Acadêmica de Direito Unimontes, mirellytatiara356@gmail.com

46 Doutorando e Mestre em Direito Tributário pelo IDP. Professor de Direito Tributário na Universidade Estadual de Montes Claros – Unimontes, onde exerce a chefia do Departamento de direito público substantivo. Advogado tributarista. Presidente da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE.

ABSTRACT

With the rise of the digital economy driven by technological advancements, traditional tax models have become outdated in addressing new forms of value creation. In this context, Big Techs, companies such as Google, Apple, Meta, Amazon, and Microsoft operate globally without physical presence in many jurisdictions, making tax auditing and collection increasingly difficult. This article presents a critical analysis of the structural tax avoidance practices adopted by these corporations, examining the mechanisms used to minimize their tax burdens and the resulting socioeconomic impacts. The study highlights international efforts to address the issue, especially the Global Tax Agreement established in 2021, under the OECD and G20 framework. This agreement, structured around Pillars 1 and 2, aims to reallocate taxation rights and implement a global minimum tax rate. On the national level, the article discusses Brazil's Tax Reform enacted through Constitutional Amendment No. 132/2023, scheduled for implementation in 2026, which seeks to modernize the tax system, promote fiscal justice, and align with international standards. The research adopts a qualitative and exploratory approach, based on bibliographic and documentary review.

Keywords: Big Techs, Taxation, Companies, Taxes, Digital.

INTRODUÇÃO

Com os avanços tecnológicos, a economia global passou por um processo de desmaterialização, dando origem a novas formas de atividade econômica e a modelos de negócio fortemente baseados na digitalização. Nesse novo contexto, os sistemas tributários tradicionais mostram-se obsoletos e ineficazes para lidar com as operações realizadas no ambiente virtual, especialmente diante da ausência de presença física das empresas nos países onde geram valor. Nas últimas décadas, essa transformação foi protagonizada por gigantes tecnológicas as chamadas Big Techs como Google,

Apple, Facebook (Meta), Amazon e Microsoft. Essas corporações não apenas dominaram setores estratégicos da economia digital, como também passaram a operar em escala global por meio de estruturas empresariais sofisticadas e altamente descentralizadas. Com a utilização da internet, os custos foram reduzidos e, por conseguinte, também o preço para o consumidor final, tornando as novidades ainda mais atrativas. Afinal, taxis, motoristas de entrega, aluguel de mídia ou de imóvel para temporada já existiam; mas, a maneira inovadora e barata de fornecimento destacou-se e possibilitou o crescimento do mercado consumidor e o surgimento e consolidação dessas empresas. (Garcia; Santana; Meira, 2023).

Contudo, paralelamente à sua crescente influência econômica, intensificaram-se os debates sobre sua responsabilidade fiscal. Frequentemente, essas empresas são acusadas de adotar estratégias de evasão fiscal estrutural, explorando brechas normativas e a fragmentação dos sistemas fiscais internacionais para reduzir significativamente sua carga tributária. Em abril de 2016, quando ainda era presidente dos Estados Unidos, Barack Obama destacou que o grande desafio da evasão fiscal reside na aparente legitimidade das estratégias adotadas por grandes conglomerados. Segundo ele, essas práticas são habilmente arquitetadas para explorar ao máximo as inúmeras brechas existentes nos diversos sistemas tributários nacionais. Obama ressaltou que, embora muitas dessas ações sejam legais, é justamente essa legalidade que constitui o cerne do problema.

Em 2021, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Grupo dos 20 (G20) alcançaram um consenso histórico sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. Este acordo, conhecido como "Solução de Dois Pilares", contou com a adesão de 136 países, incluindo o Brasil, e visa estabelecer um novo marco para a tributação internacional.

O Pilar 1 propõe a realocação de parte dos lucros de grandes empresas multinacionais para os países onde os consumidores estão localizados, independentemente da presença física dessas

empresas nesses territórios. Essa abordagem busca assegurar que os países possam tributar uma parcela dos lucros gerados pelas atividades digitais em seus mercados. Em contrapartida, os países se comprometem a eliminar os impostos digitais unilaterais existentes e a não instituir novos tributos dessa natureza.

O Pilar 2 estabelece a implementação de um imposto mínimo global de 15% sobre os lucros de empresas multinacionais com receita anual superior a 750 milhões de euros. Essa medida visa combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação, promovendo uma maior equidade fiscal entre os países. As regras do Pilar 2, conhecidas como Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE), representam um esforço coordenado para garantir que as multinacionais paguem uma tributação justa, independentemente de onde operem.

Segundo Garcia, Santana e Meira (2023), "o acordo global representa um avanço significativo na tentativa de adaptar o sistema tributário internacional à realidade da economia digital, promovendo uma distribuição mais equitativa dos direitos de tributação entre os países". Além disso, Silva (2024) destaca que "a adoção das Regras GloBE pelo Brasil demonstra o compromisso do país em alinhar-se às práticas internacionais e combater a evasão fiscal por meio de planejamentos tributários agressivos"

Diante desse cenário, o presente artigo propõe uma análise crítica das práticas adotadas pelas Big Techs no âmbito da evasão fiscal, examinando os mecanismos utilizados, os impactos socioeconômicos decorrentes dessa conduta e as iniciativas regulatórias em desenvolvimento, tanto no contexto brasileiro quanto no panorama internacional. Para isso, adota-se uma abordagem qualitativa e exploratória, com base em revisão bibliográfica e documental, com o objetivo de compreender como as estratégias utilizadas por essas corporações afetam a arrecadação tributária global e quais são os esforços institucionais empreendidos para promover uma tributação mais justa e eficaz na era digital.

1. A ERA DAS BIG TECHS.

A crescente digitalização da economia global transformou profundamente a forma como as atividades econômicas são estruturadas, resultando na ascensão de modelos de negócio inovadores e na atuação transnacional de grandes corporações tecnológicas. Nesse contexto, os sistemas tributários tradicionais, fortemente baseados na presença física, mostram-se ineficazes para tributar as operações realizadas no ambiente virtual. As Big Techs, tornaram-se protagonistas desse novo cenário, expandindo-se globalmente por meio de estruturas corporativas complexas que, muitas vezes, dificultam a arrecadação fiscal pelos países onde realmente ocorre a geração de valor. Diante desse desafio, intensificaram-se os debates sobre a responsabilidade fiscal dessas empresas, culminando na construção de um acordo internacional promovido pela OCDE e pelo G20, com o objetivo de enfrentar a evasão fiscal estrutural e redistribuir de forma mais equitativa os direitos de tributação entre as nações.

Segundo as Empresas Randon (2025), as big techs são empresas caracterizadas por dominarem parte de um mercado de tecnologia e, com isso, afetarem diretamente o ritmo de evolução delas. Em termos gerais, isso significa que elas conseguem ditar tendências e influenciar setores diferentes daqueles em que atuam. Essas grandes empresas de tecnologia são chamadas assim porque tiveram ou têm um grande impacto no mercado, influenciando não apenas como os seus concorrentes trabalham, mas como empresas de outros segmentos também atuam.

As Big Techs costumam operar com uma estratégia bastante característica: elas se baseiam na melhoria contínua de produtos e serviços já existentes, aprimorando constantemente suas soluções. Dessa forma, quando seus concorrentes conseguem acompanhar determinadas inovações, essas empresas já estão um passo à frente, desenvolvendo a próxima geração de tecnologia. Essa nova realidade produz relevantes impactos na arrecadação tributária como se aponta no próximo tópico.

2. A ECONOMIA DIGITAL E SEU IMPACTO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

Além de investir fortemente em talentos internos, essas corporações costumam estabelecer alianças estratégicas com outras empresas, instituições acadêmicas e também aproveitar sugestões oriundas de sua base de usuários. Essa multiplicidade de fontes de inovação reforça a capacidade de manter a liderança no setor. Essas gigantes tecnológicas são movidas principalmente pela inovação. Raramente consideram seus produtos finalizados ou definitivos. Um exemplo claro é a Apple, que promove atualizações frequentes e introduz melhorias a cada novo lançamento, mantendo sua posição de destaque no mercado global.

As Big Techs, como Google, Apple, Amazon, Meta e Microsoft, têm revolucionado a economia digital global. No entanto, seus modelos de negócios, muitas vezes baseados na prestação de serviços digitais sem presença física nos países onde atuam, apresentam desafios significativos para os sistemas tributários tradicionais, especialmente no Brasil. Ademais, essa revolução tem afetado diretamente a tributação de impostos, como o Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre serviço (ISS

Com o avanço da digitalização, produtos como softwares, e-books e serviços de streaming passaram a ser amplamente comercializados, impulsionando discussões acerca da tributação adequada dessas operações. O principal debate gira em torno da definição da natureza jurídica desses bens digitais, especialmente quanto à incidência do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) ou do ISS (Imposto sobre Serviços). De modo geral, o ICMS aplica-se à comercialização de softwares e produtos digitais classificados como mercadorias, enquanto o ISS incide sobre a prestação de serviços digitais. A dificuldade em delimitar com precisão o que configura mercadoria ou serviço no ambiente digital tem gerado controvérsias jurídicas e impactado a arrecadação tributária em diversas esferas federativas.

Para enfrentar esse cenário, a OCDE propôs uma nova abordagem para tributar as Big Techs e combater os paraísos fiscais. Como explica José Evande, "existe uma percepção generalizada de que essas empresas pagam menos imposto do que seria justo. Para enfrentar essa questão, [...] A OCDE, por exemplo, propôs um mecanismo de tributação mínima global de 15%. O Brasil já aprovou isso. O lucro gerado aqui tem que ser tributado aqui no mínimo em 15%. Isso já é um avanço" (Câmara dos Deputados, 2025).

As Big Techs, ao ofertarem serviços digitais diretamente aos consumidores brasileiros sem possuir estabelecimento físico no país, frequentemente deixam de recolher o ICMS devido. Essa conduta acarreta consequências significativas, como a perda de arrecadação dos Estados, que deixam de obter recursos essenciais para investimentos em áreas prioritárias, como saúde, educação e infraestrutura. Além disso, essa prática configura uma concorrência desleal, uma vez que empresas nacionais, submetidas às obrigações fiscais e ao recolhimento do ICMS, acabam em desvantagem competitiva frente às corporações estrangeiras que operam sob uma carga tributária reduzida ou, por vezes, inexistente.

3. A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PAPEL DAS BIG TECHS

A obtenção de receitas derivadas decorre da necessidade de financiamento estatal; por essa razão, tem sido comum afirmar que "tributar é tirar parte da renda privada para financiar o Estado, segundo regras claras. Só que essas regras ficaram ultrapassadas. E aí surgem as injustiças: empresas enormes que quase não pagam imposto" (Câmara dos Deputados, 2025). A arrecadação tributária configura instrumento fundamental para a sustentação financeira do Estado, na medida em que representa a forma legítima de apropriação de recursos da iniciativa privada, destinados ao atendimento das funções públicas e ao cumprimento das obrigações estatais em uma ordem constitucional democrática. (Przepiorka, 2018).

Além de assegurar os recursos financeiros necessários para o funcionamento do Estado, a tributação desempenha um papel fundamental na promoção da equidade social. Um sistema tributário justo e eficiente contribui para a diminuição das disparidades econômicas, permitindo que o Estado invista em políticas públicas que beneficiem a população como um todo. No caso das grandes empresas, especialmente aquelas que operam em escala global e no ambiente digital, a correta tributação é crucial para evitar desequilíbrios e garantir que todos os atores do mercado contribuam de forma proporcional à sua capacidade econômica. Quando essas empresas conseguem escapar de sua responsabilidade fiscal, além de reduzir a arrecadação pública, comprometem a justiça fiscal e a credibilidade das instituições perante a sociedade.

De acordo com o critério da residência, "a tributação do rendimento deverá ser levada a cabo independentemente do local da fonte de tal rendimento". Assim, um dado sujeito passivo será tributado no estado federado no qual seja considerado como fiscalmente residente, por todos os rendimentos aferidos por ele, independentemente de obter a totalidade ou parte de tais rendimentos nesse território" (Azevedo, 2017, p. 5). Trata-se de um critério amplamente adotado pelas jurisdições fiscais em todo o mundo, justamente por proporcionar maior segurança jurídica e previsibilidade ao sistema tributário, sendo, por essa razão, escolhido como base principal para a definição da competência tributária dos estados da Federação. O que aufere a renda brasileira é justamente essa cobrança de impostos, que faz com que o país tenha uma movimentação econômica. A legislação brasileira, exige que todo valor que entre no país, seja por pessoa física ou jurídica, cujo valor seja declarado por quem o recebeu e, caso se trate de renda, seja devidamente tributado. O mesmo ocorre quando valores internos são enviados ao exterior a título de remuneração; o imposto deve ser retido na fonte.

As big techs, assim como são amplamente conhecidas, referem-se a grandes empresas como Amazon, Apple e Meta. Segundo reportagem do Poder360, as cinco maiores empresas de tecnologia do

mundo — Apple, Alphabet, Amazon, Microsoft e Meta — alcançaram, juntas, um lucro recorde de US$327 bilhões em 2023. Esse valor superou o recorde anterior de US$311 bilhões registrado em 2012. A Apple liderou com um lucro de US$ 101 bilhões, enquanto a Amazon reverteu um prejuízo de US$ 3 bilhões em 2022 para um lucro de US$ 30,4 bilhões em 2023. Além disso, as receitas combinadas dessas empresas também bateram recorde, totalizando US$ 1,59 trilhão no mesmo ano. A Amazon teve o maior faturamento entre elas, com US$ 575 bilhões. A Apple foi a única a registrar uma queda na receita, passando de US$ 388 bilhões em 2022 para US$ 344 bilhões em 2023.

Os montantes expressivos movimentados pelas Big Techs despertaram a atenção de diversos governos e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que passaram a intensificar o debate sobre a justiça fiscal no âmbito da economia digital. Embora muitos dos dados financeiros dessas corporações sejam sigilosos, é de conhecimento público que o percentual efetivamente recolhido a título de tributos é relativamente baixo, sobretudo quando se leva em conta a abrangência global de suas operações e o elevado volume de lucros obtidos em múltiplas jurisdições.

4. A FISCALIZAÇÃL DE TRIBUTOS NA ECONOMIA DIGITA E A NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

O Estado, por sua vez, deve arrecadar a quantidade de recursos suficientes para financiar as políticas públicas, sem que, para tanto, tenha custos administrativos elevados. Deve-se observar que quanto mais facilmente o Estado identifica o sujeito passivo e o montante devido por este menor será o custo de cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo (Sabagg, 2020, p.182). Essa observação torna-se ainda mais relevante no contexto da economia digital, em que a identificação do sujeito passivo e da base tributável nem sempre é clara, especialmente quando se trata de grandes corporações que operam virtualmente, sem sede física no território nacional. As Big Techs, ao estruturarem suas

operações de forma descentralizada e com presença apenas digital em muitos países, dificultam a atuação dos fiscos locais, elevando o custo de fiscalização e abrindo margem para a erosão da base tributária.

Segundo Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024), a principal mudança a ser efetivada pela Reforma Tributária é a criação de Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual) de padrão internacional, a ser arrecadado pela União e pelos estados, que extinguirá e substituirá cinco tributos, quais sejam, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), sendo os três primeiros tributos federais e os dois últimos, estadual e municipal, respectivamente. No contexto da economia digital e, especialmente, das Big Techs, essa mudança pode ser crucial. Com a consolidação de tributos e a padronização das regras de incidência, torna-se mais viável a fiscalização e a cobrança de impostos sobre serviços digitais prestados por empresas estrangeiras, mesmo na ausência de presença física no território nacional. Dessa forma, a reforma pode contribuir para tornar o sistema mais eficiente e transparente, fortalecendo a capacidade do Estado de alcançar essas grandes corporações e reduzir a desigualdade tributária em relação às empresas nacionais que atuam sob uma carga fiscal mais rigorosa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, verifica-se que a ascensão das Big Techs e a digitalização da economia trouxeram à tona profundas limitações dos modelos tributários tradicionais, que ainda se baseiam na presença física para a definição da competência tributária. A complexidade e a escala global dessas empresas, aliadas ao uso de estruturas empresariais sofisticadas, têm gerado um cenário propício à evasão fiscal estrutural, causando prejuízos significativos à arrecadação dos países e ampliando desigualdades no sistema tributário.

Nesse contexto, o acordo internacional firmado pela OCDE e pelo G20 em 2021, representa um avanço importante para a adaptação do sistema tributário global à nova realidade digital, promovendo a redistribuição dos direitos de tributação e a implementação de uma alíquota mínima global, fatores essenciais para coibir a transferência artificial de lucros e garantir maior justiça fiscal. No cenário nacional, a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com a instituição do IVA Dual, apresenta potencial para modernizar e simplificar a tributação sobre o consumo, proporcionando maior eficiência e capacidade fiscalizatória, especialmente no que se refere à tributação dos serviços digitais prestados pelas Big Techs.

Contudo, assim como destacado, a efetividade dessas medidas dependerá da regulamentação detalhada prevista em legislação complementar, que deverá esclarecer pontos cruciais para garantir a operacionalização do novo sistema tributário e sua harmonização com os padrões internacionais. Além disso, a constitucionalidade da reforma e seu impacto sobre o pacto federativo permanecem sob análise, o que poderá influenciar diretamente a sua implementação prática.

Por fim, apesar dos desafios, a combinação das iniciativas internacionais com as mudanças legislativas brasileiras sinaliza um caminho possível para a construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e adaptado à economia digital. A superação das dificuldades inerentes a essa transformação exige diálogo constante entre os entes federativos, o setor privado e a sociedade civil, de modo a assegurar a sustentabilidade fiscal e a equidade na distribuição da carga tributária. Não é uma tarefa simples, mas, diante da importância das Big Techs para a economia global e dos impactos da evasão fiscal estrutural, a reforma tributária e os acordos internacionais são instrumentos indispensáveis para o fortalecimento do Estado e a promoção da justiça fiscal no Brasil e no mundo.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Patrícia Anjos. **A determinação das competências tributárias entre os Estados**. Revista Eletrônica de Direito, Instituto Politécnico do Porto, v. 25, p. 1-21, 2017. Disponível em: https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/download/1032/488/961.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Tributação na era digital: justiça, reforma e os desafios das big techs**. Rádio Câmara, 22 abr. 2025. Disponível em: https://www.camara.leg.br/radio/programas/1151515-tributacao-na-era-digital-justica-reforma-e-os-desafios-das-big-techs/.

CASTRO E SILVA, Eric; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. ***Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense***. Aprovado em: 14 mar. 2024. Disponível em: https://seer.bce.unb.br/index.php/REPATS/article/view/43374.

EMPRESAS RANDON. **O que são Big Techs e como impactam o mercado?** 28 fev. 2025. Disponível em: https://www.randoncorp.com/pt/blog/big-techs/

GARCIA, Aline Guiotti; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributação da renda na economia digital: ações mundiais e implementação no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, v. 19, n. 3, p. 1–25, nov. 2023. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4855.

PODER360. **Big Techs batem recorde em 2023 com lucro de US$ 327 bilhões. Poder360**, Brasília, 30 jan. 2024. Disponível em: https://www.poder360.com.br/tecnologia/big-techs-batem-recorde-em-2023-com-lucro-de-us-327-bilhoes/.

PRZEPIORKA, Michell. **Possibilidade de Tributação em Bases Territoriais no Sistema Jurídico Brasileiro – Ofensa ao Princípio**

da Universalidade? Revista Brasileira de Direito, v. 14, n. 3, p. 168–187, 2018. Disponível em: https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/2660.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 12ª Ed. Editora Saraiva Jur., 2020.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **Tributação mínima global no Brasil, inadequação da CSLL, regras GloBE e equidade federativa**. Consultor Jurídico, 14 dez. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-dez-14/tributacao-minima-global-no-brasil-inadequacao-da-csll-regras-globe-e-a-equidade-federativa

A FALTA DE CONFIANÇA E O ABALO NO FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO UMA ANÁLISE HISTÓRICA E OS SEUS REFLEXOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Daniela Nascimento Dias Guimarães[47]

RESUMO

O presente artigo investiga a persistente falta de confiança e os desafios do federalismo cooperativo brasileiro na recente Reforma Tributária, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025. O objetivo central é contribuir para o debate acadêmico e prático sobre os caminhos e entraves do federalismo fiscal brasileiro no contexto contemporâneo, buscando compreender a possibilidade de harmonização tributária entre União, Estados e Municípios. Para tanto, propõe-se uma abordagem crítica e interdisciplinar dos impactos econômicos e financeiros dessas transformações, acionando tanto a teoria federativa quanto dados empíricos recentes para analisar até que ponto as propostas de harmonização tributária vêm promovendo vantagens e desvantagens para os entes subnacionais — ou, paradoxalmente, fomentando desconfianças e alimentando tensões federativas. Os resultados e discussões revelam que, apesar dos avanços normativos e da busca por simplificação, a Reforma Tributária tem acentuado tensões e a desconfiança federativa. Pontos críticos incluem a disputa por alíquotas do IBS, a vulnerabilidade de municípios menores, os temores de estados menos desenvolvidos sobre a perda de políticas compensatórias, e a crescente judicialização, criando um "falso ambiente cooperativo", perpetuando assimetrias e a competição fiscal regulada. Neste sentido, a harmonização plena permanece um horizonte a ser perseguido, exigindo vontade política e mecanismos

47 Pós-graduada e Master of Laws (LL.M) em Direito Tributário pela PUC Minas. MBA em Gestão Fiscal pela FIPECAFI / USP. Advogada tributarista e Especialista Fiscal (tax Specialist). danielandiasadv@gmail.com

de governança verdadeiramente cooperativos para superar a desconfiança e garantir a equidade distributiva.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal; Reforma Tributária; Federalismo Cooperativo; Harmonização Tributária; Desconfiança Federativa.

ABSTRACT

This article investigates the persistent lack of trust and challenges of Brazilian cooperative federalism in the recent Tax Reform, inaugurated by Constitutional Amendment 132/2023 and regulated by Complementary Law 214/2020. The central objective is to contribute to the academic and practical debate on the paths and obstacles of Brazilian fiscal federalism in the contemporary context, seeking to understand the possibility of tax harmonisation between the Union, States and Municipalities. The methodology employs a critical and interdisciplinary approach to the economic and financial impacts of these transformations, triggering both federative theory and recent empirical data to analyze the extent to which proposals for tax harmonisation have been promoting advantages and disadvantages for subnational entities — or paradoxically, promoting mistrust and feeding federative tensions. The results and discussions reveal that, despite the normative advances and the search for simplification, the Tax Reform has accentuated tensions and federal distrust. Critical points include the dispute over IBS tax rates, the vulnerability of smaller municipalities, the fears of less developed states about the loss of compensatory policies, and the growing judicialization, creating a "false cooperative environment", perpetuating asymmetries and regulated fiscal competition. In this sense, full harmonisation remains a horizon to be pursued, requiring truly cooperative political will and governance mechanisms to overcome distrust and ensure distributive equity.

Keywords: Tax Federalism; Tax Reform; Cooperative Federalism; Tax Harmonization; Federal Distrust.

INTRODUÇÃO

O federalismo fiscal brasileiro encontra-se diante de um de seus maiores desafios históricos: a promoção da harmonização tributária entre a União, os Estados e os Municípios em meio ao debate e implementação da Reforma Tributária inauguradas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e posteriormente regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025.

No cerne desse debate, destaca-se a preocupação com a eficácia do federalismo cooperativo, a superação das históricas disputas pela partilha de receitas e a construção de um ambiente institucional pautado pela confiança entre entes federativos. O atual contexto revela, não apenas, um esforço de simplificação normativa e busca de eficiência, mas também o acirramento de conflitos federativos, sobretudo quanto à confiança institucional entre União, Estados e Municípios.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, discutem-se os limites do federalismo fiscal brasileiro e a possibilidade de desenvolvimento de uma cooperação real entre os entes. Entretanto, a trajetória do país majoritariamente aponta para uma tensão latente entre centralização e autonomia, frequentemente agravada por crises econômicas e distorções históricas de repartição. O projeto recente de reforma explicitou não só a persistência das rivalidades históricas, como também a erosão das bases de cooperação elementar à federação brasileira, evidenciando que as mudanças estruturais propostas, ainda que objetivadas à racionalização do sistema tributário, repercutem de maneira profunda e ambígua sobre o equilíbrio federativo.

Neste artigo, busca-se dissecar criticamente os fundamentos do federalismo brasileiro, as peculiaridades de sua evolução histórico-constitucional, os entraves à harmonização tributária e os efeitos econômicos e financeiros das recentes reformas sobre a repartição das receitas públicas. Para tanto, dialoga com múltiplas perspectivas doutrinárias, referência metodologias empíricas e propõe análise inovadora sobre o cenário atual, sem perder de vista as permanências

de um passado marcadamente centralizador e as emergências de um presente de disputas intergovernamentais.

1. BREVE HISTÓRICO DO MODELO DE FEDERALISMO BRASILEIRO

1.1 ORIGEM DO FEDERALISMO CLÁSSICO: MATRIZ NORTE-AMERICANA

Para analisarmos o modelo de federalismo brasileiro, precisamos, primeiro, entender a origem do modelo clássico de federalismo, o norte-americano, e como ele se aproxima (ou não) do nosso modelo. Mas, é necessário ressaltar que não existe um modelo teórico único de federalismo. Isso porque o fenômeno surge e se desenvolve de maneira peculiar em cada país. Contudo, podemos afirmar que politicamente o termo "federalismo" indica a distribuição de poder em dois níveis, sendo um governo central e governos subnacionais. O que difere cada modelo é a extensão da centralização do poder.

Feitas tais considerações, passaremos a analisar o modelo clássico de federalismo – o norte- americano, que nasceu durante a Convenção da Filadélfia, no ano de 1787, com o surgimento de um *Estado novo*, os Estados Unidos da América, resultado de um contrato federal onde foi estabelecido a autonomia aos Estados-membros, mas criando um poder central com objetivo de manter a união harmônica entre as antigas colônias. Até então, o que existia era a Confederação das treze colônias (1778) que, após a independência da Inglaterra, dissolveu-se, tornando, assim, cada colônia uma república independente; situação que perdurou até 1787, com o surgimento do sistema federal, acordado através do pacto federativo. Neste momento é reconhecido o princípio de divisão constitucional de competências, entre os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, com uma "pluralidade de centros locais de poder, com autonomia de autogoverno e autoadministração, coordenado pelo poder central, cujas competências seriam indicadas expressamente pela Constituição Federal" (Moraes, 2009).

Assim, o Federalismo americano nasceu da ideia de perda da soberania das colônias para o poder central, implantando um modelo de federalismo dual, no qual a separação clara de atribuições e receitas entre União e Estados, com campos de poder exclusivos e limitadores, visando tanto evitar excessos centralizadores quanto assegurar a autodeterminação das unidades federadas (Batista Jr.; Oliveira; Magalhães, 2015, p.18). Tal modelo perdurou até o início do século XX, quando, com a crise da Bolsa de Valores de Nova York e a partir das medidas adotadas no *New Deal*, imposições econômicas "exigiram do poder central maior unidade decisória e comando." A partir de então, o modelo de federalismo americano foi reformulado para um modelo de *federalismo centrípeto* e cooperativo, com maior fortalecimento do regime presidencialista de governo e do legislativo nacional. Percebe-se que o modelo de federalismo criado nos Estados Unidos da América é de progressão histórica centrípeta, ou seja, de "fora para dentro". Isso quer dizer que, neste caso, os Estados (as treze colônias), que antes eram soberanos, se uniram e por meio da celebração de um contrato optaram por renunciar a sua soberania para formarem o Estado federal[48]. Percebemos, portanto, que o Federalismo nos Estados Unidos da América começou como dual, com separação

48 Como adverte JOSÉ LUIZ QUADROS DE MAGALHÃES, citado por ONOFRE ALVES BATISTA JR: "*O federalismo clássico dos EUA é de progressão histórica centrípeta, i.e., de movimento 'de fora pra dentro': há, historicamente, um pacto que celebra a união de Estados (outrora soberanos) que optam por abrir mão de sua soberania, a fim de formar o Estado federal, pessoa jurídica de direito público internacional."* MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Direito constitucional.* Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 79, t. 2 BATISTA JR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual.* Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.17.
Já para DARCY AZAMBUJA, citado por ONOFRE ALVES BATISTA JR *"Hipoteticamente falando, o povo habitante de cada uma das Treze Colônias da América do Norte celebrou, internamente, um contrato social, para formação de cada um daqueles Estados soberanos que, ao seu turno, celebraram, entre si, contratos federais: o primeiro, dando ensejo à confederação, e o segundo, ao Estado federal".* AZAMBUJA, Darcy. Teoria geral do estado. São Paulo: O Globo, 1969, p. 373. Citado por BATISTA JR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual.* Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.17.

clara de atribuições, mas evoluiu para um modelo mais cooperativo e centrípeto, especialmente em áreas sociais e econômicas. Ainda assim, a autonomia dos Estados permanece significativa, e tensões entre os níveis de governo são uma característica constante do sistema.

Tal gênese norte-americana logo influenciou constituições posteriores — inclusive a brasileira, que, já a partir de 1891, aderiu formalmente ao sistema federativo, conforme resgata Baleeiro (2013), em sua leitura pioneira sobre direito tributário.

1.2 O FEDERALISMO "À BRASILEIRA": CENTRALIZAÇÃO, COMPETIÇÃO E ASSIMETRIAS

No Brasil, com a Proclamação da República que se deu em 1889, foi publicado pelo governo provisório o Decreto nº 1, o qual foi redigido por RUI BARBOSA, "*sob fortíssima influência do modelo norte-americano instalado mais de cem anos antes, implantando o sistema federativo nas terras brasileiras*" (Batista Jr.; Oliveira; Magalhães, 2015, p.18). Assim, a partir da Constituição de 1891, adotou- se expressamente a forma federativa em seu art. 1º, por meio da transformação das Províncias em Estados, que passaram a ser dotadas de certa autonomia.

Entrementes, o Federalismo estampado na constituição de 1891 sofreu várias críticas, tendo em vista que a sua forma federalista não conseguiu suprir os anseios dos seus idealizadores, uma vez que marcado pelo alargamento exagerado do poder da União. Isso porque o modelo de federação brasileiro teve origem em um Estado Unitário que se fragmentou num movimento de "dentro para fora", de natureza centrífuga. Assim, tal modelo concentrou poderes e competências na União traduzindo maior grau de centralização, ao contrário do que ocorreu na federação norte-americana, que distribuiu as competências e poderes de forma a dar mais autonomia aos Estados-membros, portanto com menor grau de centralização.

A transposição do modelo federativo para o Brasil, a partir de 1891, encontra um ambiente institucional e político inédito.

Conforme afirma Baleeiro (2013), a adoção do federalismo surge mais como solução de compromisso político — em resposta à necessidade de acomodação das elites regionais—do que como reconhecimento pleno da descentralização. O resultado foi, desde cedo, a convivência de mecanismos de centralização e, por vezes, de um federalismo "nominal", carente de práticas autênticas de autonomia subnacional (Magalhães, 2002).

Ao longo do século XX, percebe-se que a história constitucional brasileira foi marcada pela concentração de renda e competência tributária em um ente político central. Com a redemocratização e a Constituição de 1988, como afirma Derzi e Bustamanti (2015), buscou corrigir distorções históricas, ampliando a autonomia dos entes subnacionais, sobretudo mediante descentralização de receitas. No entanto, períodos autoritários reforçaram o predomínio central, transferindo competências e receitas à União e frequentemente desidratando o poder financeiro dos demais entes (Coêlho, 2011; Torres, 2007). Podemos destacar que os períodos de maior concentração do poder estatal coincidem com as fases mais duras de ditadura no Brasil, com o período político do Estado Novo (1937-1945)[49] e durante a validade do Ato Institucional nº 5[50] (AI 5 – 1968-1978), sendo afirmado por alguns que nesses períodos a Federação brasileira deixou de existir.

49 Com Getúlio Vargas, a Constituição de 1937 implantou a ditadura e extinguiu a Federação, organizando o Estado Novo e atuando de forma autoritarista e de poder individualizado.

50 Fazendo uma referência ao período de maior centralização de poder, FELIPE GABRIEL SCHULTZE cita MICHEL TEMER: *"(...) a chamada "constituição" reduziu sensivelmente a autonomia estadual e assim diminuiu a importância do poder legislativo. Pode-se dizer que a fisionomia federal do Estado Brasileiro se alterou. O mais elevado grau de centralização aconteceu com a edição do Ato Institucional n. 5 – AI 5, de acordo com Michel Temer, que juntamente com outros Atos posteriores editados, passaram a conviver com a nova constituição. A tamanha centralização pode ser vista no AI-5 que permitia a nomeação de Governadores e de Prefeitos de Capital, pelo Presidente da República. Ou mesmo que a remuneração de Vereadores era estabelecida por ato do Presidente, etc".* Disponível na internet em: < https://jus.com.br/artigos/49083/federalismo-no-sistema-constitucional-brasileiro/1>. Acessado em: 29 abr. 2025.

Ocorre que as disputas sobre repartição e competência tributária persistiram, especialmente diante de crises econômicas, políticas de desvinculação de receitas federais (como a DRU, objeto de crítica por Caldas, 2018), e embates sobre a finalidade das contribuições sociais (Lobato, 2016).

Essa descentralização trouxe outros efeitos inesperados: fragmentação do sistema, competição por bases tributárias, fenômeno da "guerra fiscal" e multiplicação de legislações locais (Bechara; Carvalho, 2015). A literatura é unânime em reconhecer o impasse entre as promessas do federalismo cooperativo e a persistência de práticas competitivas e desconfianças—fator que comprometeria as tentativas de harmonização e justiça federativa até os dias atuais.

1.3 FEDERALISMO DE COOPERAÇÃO, COMPETIÇÃO E CRISE DAS NORMAS DE REPARTIÇÃO

A Constituição Federal brasileira de 1988 buscou estabelecer um modelo de federalismo fiscal caracterizado pelo equilíbrio econômico-financeiro entre os entes federativos, na medida em que a União, os Estados e os Municípios conseguissem obter recursos que lhes assegurassem autonomia para financiarem as suas atividades. Assim, a repartição fixa de competência, típica do federalismo dualista, foi mitigada pelo constituinte numa clara busca pelo federalismo de cooperação. Inspirada em um movimento de redemocratização do país, a Constituição de 1988 fez a opção por uma forte descentralização do poder, com a promessa de implantar no Brasil um Federalismo não só como descentralização da administração, mas também no campo político, com a capacidade de auto-organização e de autogoverno (Lima, 2018).

Neste sentido, como forma de implantar efetivamente o federalismo cooperativo, ampliou-se consideravelmente o rol das competências comuns e concorrentes, buscando a divisão da arrecadação dos tributos entre os entes, "de modo a que o Estado

repartisse as receitas arrecadadas com seus impostos com os Municípios e o produto da arrecadação dos impostos da União Federal fosse partilhado também com aqueles dois primeiros entes" (Bechara; Carvalho, 2015, p.36)

Neste ponto, cabe ressaltar que a grande inovação trazida pela carta de 1988 foi a atribuição ao Distrito Federal e aos Municípios do *status* de entes federativos plenos, conferindo-lhes uma autonomia semelhante à dos Estados, onde aqueles deixaram de se subordinar inteiramente a estes para se tornarem entes dotados de plena autonomia. Também é importante chamar atenção para o fenômeno de proliferação de Municípios, pós-1988, com as regras trazidas pela Carta vigente (Pires, 2018).

Assim, em tese, o federalismo cooperativo busca a atuação harmônica entre os Estados-membros e o governo central, numa concepção de solidariedade e ajuda mútua, sendo atribuídas competências eminentemente organizativas, no qual a União atua como ente responsável pela manutenção do equilíbrio entre as Unidades da Federação, e não como agente das atividades a serem por elas exercidas (Oliveira; Pereira, 2015). Por isso, a nossa atual Constituição tem como escopo a cooperação e solidariedade entre os entes federados autônomos, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Para entendermos melhor o alcance da autonomia dos Estados-membros, citamos os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2011, p. 58) :

> A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual, aqueloutras não existirão. Esta autonomia resguarda-

> se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas). Uma última conclusão cabe extrair. Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade. Entre nós, a federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável.

Neste sentido, para que o modelo de federalismo cooperativo seja efetivamente eficaz, além da repartição de competências, é indispensável a repartição de rendas entre os entes federados, de forma cooperativa, devendo haver distribuição tributária de forma justa para que cada ente possa desempenhar suas funções sem dependência financeira entre eles. Portanto, se não existir um mínimo de autossuficiência financeira que permita aos Estados-membros exercerem a sua autonomia e suas competências, nada disso fará sentido, e, é neste contexto que analisaremos como as características que asseguram essa autonomia foram mitigadas em favor da União, acarretando numa enorme crise do federalismo brasileiro refletindo numa crise financeira dos Estados e Municípios.

A evolução constitucional demonstra que, gradualmente, foi abandonado o federalismo dualista de separação rígida em prol de mecanismos mais complexos de repartição de competências e receitas, inclusive com normas concorrentes, partilhadas e fundos de equalização, ou seja, um federalismo de cooperação, sem, no entanto, erradicar as marcas da competição fiscal. Se antes a lógica era simplesmente dividir competências, hoje o mosaico tributário

se complexifica na articulação entre normas constitucionais, leis complementares e práticas políticas, muitas vezes de difícil harmonização.

Percebemos, portanto, que pesar dos avanços normativos, permaneceu um "pacto federativo frágil" (Batista Jr.; Oliveira; Magalhães, 2015, p. 18), marcado por episódios de confronto, judicialização e insegurança distributiva. O resultado é um federalismo assimétrico, no qual prevalece a "competição fiscal" e a busca por receitas próprias, muitas vezes em detrimento de uma lógica cooperativa ou harmonizadora.

2. EXISTE FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL?

A principiologia federativa da Constituição de 1988 consagrou, ao menos no plano normativo, um federalismo de cooperação: competências comuns e políticas multissetoriais deveriam produzir sinergia e desenvolvimento articulado (Lima, 2018; Sampaio, 2013).

Entretanto, a literatura crítica aponta para um abismo entre norma e prática. Isto porque o federalismo cooperativo autêntico pressupõe confiança federativa, canais estáveis de negociação e deliberação intergovernamental; e critérios transparentes e equitativos de restituição de receitas (Barroso; Barcellos, 2003; Resende; Rodrigues, 2015).

Ocorre que a experiência brasileira revela barreiras relevantes:

- Judicialização em vez de pactuação, com o STF se tornando árbitro recorrente de conflitos que deveriam ser resolvidos por diálogo político (Scaff, 2018; Derzi; Bustamanti, 2015);
- Mecanismos de rateio muitas vezes reproduzindo desigualdade, sobretudo na partilha dos fundos constitucionais (FPE, FPM), aprofundando disparidades e incentivando comportamento oportunista;

- Recorrente intervenção da União, centralizando decisões em matéria tributária e esvaziando a autonomia legislativa e executiva dos demais entes (Caldas, 2018; Gama; Silvino, 2018);
- Déficit de participação municipal na definição das políticas nacionais, limitando a efetividade do pacto federativo.

Os diagnósticos recentes mostram, portanto, que o federalismo cooperativo brasileiro é real apenas no plano jurídico-formal; na prática, o que prevalece é a competição regulada, com escassos mecanismos institucionais verdadeiramente cooperativos.

3. FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA: CONSEGUIMOS, DE FATO, ALCANÇAR HARMONIZAÇÃO ENTRE UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS?

O conceito de federalismo fiscal estrutura-se sobre a distribuição racional de competências tributárias e de receitas, buscando alcançar, simultaneamente, autonomia financeira e justiça distributiva. No Brasil, porém, a configuração dos impostos e a partilha de receitas sofreram profundas pressões, especialmente após 1988 - ora em direção à descentralização, ora em movimentos sutilmente recentralizadores (Moreira, 2016).

Com a Reforma Tributária de 2023, o discurso de harmonização ganhou força. Almejou-se simplificar o sistema, unificando tributos sobre o consumo e criando institutos como o IBS e a CBS. No entanto, a experiência revelou limites práticos. Estudos do Observatório de Finanças Públicas (2023) elencam pelo menos quatro pontos de tensão:

- Definição das alíquotas do IBS, objeto de intensas disputas regionais, evidenciando divergências sobre participação na gestão nacional do tributo.

- Críticas de municípios à possibilidade de serem 'sufocados' na nova governança, perdendo poder sobre a arrecadação e sobre os próprios orçamentos (fenômeno que remete ao conceito de recentralização funcional, discutido por Sacha Calmon, 2011).
- Temores dos estados menos desenvolvidos em relação ao fim de políticas compensatórias, receosos de aumento das desigualdades regionais.
- Judicialização e litígios: a quantidade crescente de ações no STF evidencia baixa confiança e fragilidade do federalismo cooperativo, como apontado por Scaff (2018).

A tentativa de harmonização, segundo pesquisas recentes coordenadas por Batista Jr. e Derzi (2024), encontrou barreiras institucionais, políticas e culturais profundas, reafirmando a ideia de que, no Brasil, a cooperação federativa é tanto uma aspiração quanto um desafio estrutural.

Além disso, levando-se em conta avaliações do IBET (2024), baseadas em simulações de arrecadação pós-reforma, a pretendida harmonização ainda está longe de se concretizar: a simplificação formal veio acompanhada de forte disputa por participação no comitê gestor do IBS, crescente incerteza entre Municípios pequenos e ameaça de perda de eficácia da autonomia local.

4. IMPACTOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS ENTRE UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS

4.1 MUDANÇAS INSTITUCIONAIS E RISCOS DE RECENTRALIZAÇÃO

A Reforma Tributária reestruturou a partilha de receitas ao centralizar a arrecadação de tributos sobre o consumo e instituir fundos compensatórios para mitigar os efeitos da perda de autonomia.

O desenho regulatório buscou proteger Estados e Municípios de perdas abruptas, mas tais mecanismos, embora essenciais, não eliminam os riscos de problemas estruturais, como a recentralização da autoridade fiscal e a amplificação das desigualdades regionais.

Por exemplo, pesquisas divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET, 2024) mostram que:

- Estados menos industrializados, sobretudo do Norte e Nordeste poderão enfrentar, nos anos iniciais da transição, quedas de até 12% na participação dos fundos compensatórios, afetando políticas públicas essenciais, dependência de transferências federais e agravando desigualdades históricas.
- Municípios de pequeno porte, que atualmente têm peso significativo na arrecadação própria via ISS, ficam mais vulneráveis sem arranjos compensatórios robustos.
- Além disso, há críticas à governança dos novos institutos (IBS e CBS), que concentram decisões em comitês nacionais, reduzindo a autonomia deliberativa dos entes federados, principalmente dos municípios.

4.2 PERSPECTIVAS ECONÔMICAS, SOCIAIS E CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS

A expectativa oficial é de aumento da eficiência, redução de litígios e avanço rumo à normatização internacional (OCDE), com potencial de redução do "Custo Brasil" (OECD, 2023). Contudo, fortes críticas vêm sendo tecidas em relação a perda de autonomia subnacional.

Exemplo disso é o Comitê Gestor do IBS que concentra, nos moldes da Lei Complementar nº 214/2025, atribuições fundamentais aos Estados e Municípios, como definição de alíquotas, administração tributária, fiscalização e distribuição das receitas, empobrecendo a

autonomia político-administrativa dos entes federados e impactando o autogoverno fiscal. Isto porque, embora o Comitê seja composto por entes subnacionais, ele cria uma entidade autárquica nacional de peso político e técnico expressivo, deslocando para o centro decisões cruciais sobre receitas até então autônomas de Estados e Municípios, ameaçando o equilíbrio federativo, especialmente no que se refere à liberdade de organização dos entes; trata-se de uma instância de "coordenação compulsória" e não voluntária.

Com isso, a composição e o processo decisório do Comitê, com critério de votação (maioria dos entes e da população), tendem a beneficiar Estados e Municípios mais populosos, marginalizando entes menores e intensificando assimetrias já existentes, violando os princípios de equidade federativa, isonomia constitucional e perpetuando diferenças históricas.

Há, ainda, o risco de engessamento e conflitos, tendo em vista que as regras rígidas de composição e os sistemas de quórum do Comitê gestor do IBS, podem dificultar decisões e acirrar rivalidades regionais, gerando paralisia ou ineficácia. Verifica-se, portanto, que o Comitê Gestor pode ser, na prática, um "falso ambiente cooperativo", pois institucionaliza disputas internas e tende à paralisação decisória por falta de mecanismos efetivos de consenso.

Por outro lado, ainda que seja criado o Comitê Gestor do IBS, estudo mostram que modelos de comitês nacionais em sistemas estrangeiros sofreram, ao longo do tempo, capturas de agenda e exclusão das identidades locais; além disso, questionam a possibilidade de concertação real diante de culturas políticas de desconfiança recíproca (Derzi; Bustamanti, 2015).

Assim, a partilha de competências acentua o protagonismo da União enquanto deixa Estados e Municípios divididos na gestão do IBS, dificultando a simetria federativa e a construção de regras consensuais. A expectativa de federalismo cooperativo esbarra na ausência de dispositivos eficazes de resolução de disputas, interoperabilidade sistêmica e integração tecnológica entre União e entes subnacionais — persistindo uma lógica de competição regulada,

não de cooperação autêntica. O descompasso entre CBS (União) e IBS (Estados/Municípios) pode fomentar divergências interpretativas, conflitos administrativos e sobreposição de obrigações acessórias aos contribuintes.

A análise interdisciplinar mostra que a simplicidade normativa da reforma convive com a complexidade institucional das disparidades e da desconfiança federativa. O fenômeno da "desconfiança legítima" entre os entes, examinado por Scaff (2018), agrava-se sempre que se verificam mudanças bruscas ou pouco dialogadas, minando o potencial do federalismo cooperativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A história e o presente do federalismo fiscal brasileiro ilustram as dificuldades de se construir, na prática, uma arquitetura equilibrada entre autonomia, consenso e justiça distributiva. A Reforma Tributária de 2023 representa, sem dúvida, um marco na tentativa de racionalização dos tributos e na busca por maior eficiência. Contudo, os desdobramentos empíricos e teóricos apontam para a persistência de assimetrias, a intensificação da desconfiança entre os entes e o desafio da construção de um federalismo cooperativo real. A harmonia tributária plena, para o Brasil, permanece um horizonte a ser perseguido, e não um estágio já atingido. Superar o ciclo de reformas parciais, conflitos judiciais recorrentes e dependência federativa depende de mais do que fórmulas técnicas - exige, antes de tudo, vontade política, confiança institucional, resgate do pacto federativo e efetivação dos princípios constitucionais de autonomia, cooperação e justiça.

O futuro do federalismo fiscal nacional dependerá da capacidade dos agentes institucionais de construir instrumentos de governança verdadeiramente cooperativos, com canais de negociação legítimos, estabilidade normativa e, sobretudo, transparência e real equidade na repartição das receitas públicas.

REFERÊNCIAS

AZAMBUJA, Darcy. Teoria geral do estado. São Paulo: O Globo, 1969, p. 373. Citado por BATISTA JR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.17.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. Revista de Direito Administrativo, n. 232, p. 141-176, 2003. Disponível em: bibliotecadigital.fgv.br.

BATISTA JR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.18.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Federalismo e Tributação: Entre competição e cooperação. Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.36 e 37.

CALDAS, Felipe Reis. **A inconstitucionalidade da desvinculação de receitas da União previstas no art. 76 do ADCT**. Disponível em: <A inconstitucionalidade da desvinculação de receitas da União do art. 76 do ADCT - Jus.com.br | Jus Navigandi>. Acessado em 5 abr. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.p. 58.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores**. São Paulo: Casa do Direito, 2024.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; BUSTAMANTI, Thomas da Rosa de. **O princípio federativo e a igualdade. Estado federal e Guerra fiscal no direito comparado**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

GAMA, Gilberto Carneiro da; SILVINO, Felipe Tadeu Lima. **As contribuições e a ofensa ao pacto federativo em decorrência da DRU. O Federalismo na visão dos Estados: uma homenagem ao Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal** – CONPEG – aos 30 anos de Constituição. BATISTA JR. Onofre Alves (coord.). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2018.

IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). **"Simulações de Impacto da Reforma Tributária: Relatório 2024."** São Paulo: IBET, 2024.

LIMA, Paola Aires Corrêa. **O Federalismo e sua concepção como princípio constitucional. O Federalismo na visão dos Estados: uma homenagem ao CONPEG – aos 30 anos de Constituição**. BATISTA JR. Onofre Alves (coord.). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2018.

LOBATO, Valter de Souza. **Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: destinação específica das receitas e o desvio da finalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2016. Disponível na internet em: <sachacalmon.com.br>. Acessado em 5 abr. 2025.

MAGALHÃES, José Luiz **Quadros de. Direito constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Federação brasileira: necessidade de fortalecimento das competências dos estados- membros**. RDA: Revista de Direito Administrativo. n. 251, 2009.

Disponível na internet em: < http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/7526>. Acessado em 5 abr. 2025.

MOREIRA, André Mendes. **Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Juruá, 2016.

OLIVEIRA, Júlio M. de; PEREIRA, André Luiz dos Santos. **Do Federalismo dualista ao Federalismo de cooperação – A evolução dos modelos de Estado e a repartição do poder de tributar. Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Coleção federalismo e tributação, v. 1, p.29.

PIRES, Thiago Magalhães. **Federalismo para quem? Um balanço aos 30 anos da Constituição de 1988**. Disponível na internet em: < Federalismo para quem? Um balanço aos 30 anos da Constituição de 1988 | Federalism for whom? A balance of 30 years of the Brazilian Constitution of 1988 | Revista Publicum>. Acessado em: 29 abr. 2025.

RESENDE, Mariane de Souza Assis; RODRIGUES, Guilherme Alves Jeangregório. **O Federalismo cooperativo e as normas de rateio de participação dos Estados. Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. **A desconfiança legítima no federalismo fiscal e a ADPF 523**. Disponível na internet em: < https://www.conjur.com.br/2018-jul-10/

contas-vista-desconfianca-legitima-federalismo-fiscal-adpf-523>. Acesso em: 20 mai. 2025.

SOUZA, Celina. **Federalismo: teoria e variações brasileiras**. Belo Horizonte: UFMG, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na constituição**, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

OECD. "**OECD Economic Surveys: Brazil 2023**". Paris: OECD Publishing, 2023.

A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE

Dalton Max Fernandes de Oliveira[51]
Rafael Soares Duarte de Moura[52]

Resumo: O meio ambiente é considerado um bem e um direito fundamental e intergeracional importante para a sociedade, cabendo, pois, ao poder público e à sociedade assegurá-lo ecologicamente equilibrado para as gerações atual e futura. A doutrina é uníssona no sentido de que a Constituição Federal de 1988 elevou o meio ambiente ecologicamente equilibrado a direito fundamental e intergeracional. Entre os mecanismos de proteção aos valores constitucionais consagrados pelo Poder Constituinte Originário está a limitação material ao poder de reforma conhecido como cláusulas pétreas entre as quais, como previsões expressas, estão os direitos e garantias fundamentais. Ocorre que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não está inserido no rol das cláusulas pétreas, daí a indagação: esse direito é uma cláusula pétrea?

Palavras-chave: Constituição Federal. Poder Público. Meio Ambiente. Cláusulas pétreas. Direito Fundamental.

1. INTRODUÇÃO

O meio ambiente é considerado um bem e um direito fundamental e intergeracional importante para a sociedade.

A problemática da preservação do meio ambiente é das mais complexas, sendo uma constante a busca de meios eficazes para se alcançar essa preservação, razão pela qual foi elevado a patamar constitucional.

---

51 Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Guanambi – BA UniFG, Pós-graduado em Direito Processual pela Universidade Estadual de Montes Claros-UNIMONTES, Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL.

52 Doutor em Direito pela UnB, Mestre em Direito pela UFMG.

A Constituição Federal de 1988 prevê, como princípio da ordem econômica, a busca pelo desenvolvimento sustentável, atribuindo ao Poder Público e aos cidadãos a responsabilidade na concretização do meio ambiente sadio e sustentável, não apenas para a presente geração, mas também para as gerações futuras.

A doutrina entende que a Constituição Federal de 1988, alinhada às normas internacionais por intermédio de tratados e acordos, atribuiu ao meio ambiente a natureza jurídica de direito fundamental, sendo ao mesmo tempo direito coletivo, difuso e individual.

Ocorre que, apesar de ser considerado direito fundamental individual, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não vem explícito no rol de direitos fundamentais, mas sim no título da ordem social.

Daí surge a indagação se o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser considerado cláusula pétrea, tendo em vista que não estando previsto no título dos direitos e garantias individuais, não se enquadraria no art. 60, § 4.°, IV da CF.

O presente artigo objetiva analisar a natureza jurídica do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e as limitações materiais ao poder de reforma constitucional – cláusulas pétreas – para tentar responder à indagação: o direito ao meio ambiente equilibrado é cláusula pétrea?

2. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Como noção introdutória, deve-se ressaltar que o conceito de meio ambiente no ordenamento jurídico brasileiro é lato, abrangendo, além do meio ambiente natural, o meio ambiente artificial e o meio ambiente do trabalho, este também elevado a patamar constitucional nos termos do art. 200, VIII, CF/88.

Segundo Silva (2004), o conceito de meio ambiente é abrangente e corresponde a:

> [...] toda a natureza, o artificial e original, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arquitetônico (SILVA, 2004, p. 20).

Tendo em vista essa abrangência do conceito de meio ambiente, o presente trabalho irá ater-se à análise e discussão da proteção constitucional do meio ambiente em seu aspecto natural, nos termos previstos no art. 225 da Constituição Federal de 1988.

A doutrina assegura que a Constituição Federal de 1988 definiu a natureza jurídica do meio ambiente no art. 225 como sendo direito difuso[53] ao apontar que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Para Mendes et. al. (2016), o meio ambiente é direito de terceira geração, já que esses direitos

> [...] peculiarizam-se pela titularidade difusa ou coletiva, uma vez que são concebidos para a proteção não do homem isoladamente, mas de coletividades, de grupos. Tem-se, aqui, o direito à paz, ao desenvolvimento, à qualidade do meio ambiente, à conservação do patrimônio histórico e cultural (MENDES et. al., 2016, p.132).

É ainda um direito de fruição coletiva, direito fundamental da pessoa humana e direito intergeracional.

Vê-se que o meio ambiente insere-se na terceira geração dos direitos fundamentais, sendo que, nos ensinamentos de Magalhães (2002), é mais adequado o uso da expressão "direito fundamental difuso", tendo em vista que o ambiente de vida ecologicamente equilibrado, nos termos do previsto no art. 225 da CF, avançou de simples e mero interesse para uma cultura jurídico-ambiental.

53 Refere-se aos direitos indivisíveis, àqueles em que não é possível identificar o autor.

Nos termos do art. 225 da CF:

> Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 2008, p. 91).

Para Fiorillo:

> A Constituição Federal de 1988 consagrou de forma nova e importante a existência de um bem que não possui características de bem público e, muitos menos, privado, voltado à realidade do século XXI, das sociedades de massa, caracterizada por um crescimento desordenado e brutal avanço tecnológico. Diante desse quadro, a nossa Carta Magna estruturou uma composição para a tutela dos valores ambientais, reconhecendo-lhes características próprias, desvinculadas do instituto da posse e da propriedade, consagrando uma nova concepção ligada a direitos que muitas vezes transcendem a tradicional ideia dos direitos ortodoxos: os chamados direitos difusos (FIORILLO, 2013, p. 42).

Nos ensinamentos de Romeu Thomé:

> A Constituição de 1988, ao dispor no caput do art. 225 que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, adota a concepção antropocêntrica protecionista na medida em que o meio ambiente saudável só pode ser preservado quando o ser humano utiliza os recursos naturais de maneira racional, preservando-os, tanto para as presentes quanto para as futuras gerações. A Carta

> Magna prevê a exploração da propriedade privada, a utilização dos recursos naturais, a obtenção de lucro, mas desde que seja respeitada a função social da propriedade, a preservação dos recursos naturais e da legislação trabalhista (THOMÉ, 2015, p. 62).

Percebe-se, portanto, que a norma constitucional brasileira se alinhou às normas internacionais adotando uma visão antropocêntrica do meio ambiente, para satisfazer as necessidades do ser humano.

Contudo, a visão puramente antropocêntrica não se coaduna com a visão ambiental moderna, em que há um nítido caráter protetor, que parte da doutrina denominada de antropocentrismo alargado, não restringindo o ambiente à mera concepção econômica ou de subalternidade direta a interesses humanos (THOMÉ, 2015).

Nas palavras de Farias et. al. (2014), *"a despeito de reconhecer o ser humano como centro do ordenamento jurídico, não deixa de levar em consideração a sua interdependência da natureza*" (FARIAS et. al., 2014, p. 25).

O Legislador Constituinte de 1988, ao prever um assento constitucional para a proteção do ambiente, o fez devido à importância que possui a preservação do ambiental para a sociedade, bem como ao reconhecimento da importância que as normas jurídicas cujo objeto é o ambiente possuem no sistema normativo.

Deve-se ressaltar que, além de ser tratado como direito fundamental, a Constituição Federal estabelece, no capítulo da ordem economia, que essa é fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, sendo que deverá regrar-se pelos ditames de justiça social, respeitando o princípio da defesa do meio ambiente, nos termos do inciso VI do art. 170.

Assim, a livre concorrência e a defesa do meio ambiente devem ser pautadas pela harmonia, de modo a garantir a concretização da justiça social.

Nos termos do citado artigo:

> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
> [...]
> VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 2008, p. 77).

Afirma Fiorillo (2013) que a ideia principal é assegurar a existência digna da pessoa humana, através de uma vida com qualidade.

A doutrina denomina o disposto no art. 170, VI da Constituição Federal como sendo o princípio do desenvolvimento sustentável.

No ensinamento de Fiorillo (2013):

> [...] o princípio do desenvolvimento sustentável tem por conteúdo a manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente, para que as futuras gerações também tenham oportunidade de desfrutar os mesmos recursos que temos hoje à nossa disposição (FIORILLO, 2013, p. 57).

Para Milaré (2001), é necessário proteger constitucionalmente o ambiente, pois isso significa valorizar os procedimentos de proteção ambiental e reconhecer a essencialidade do ambiente sadio para a vida de todos.

Fiorillo (2013) demonstra que o bem ambiental merece tutela de proteção não só do Poder Público, mas também de toda a coletividade, tutela essa consistente num dever, e não somente em mera norma moral de conduta.

A doutrina afirma que o Legislador Constituinte criou uma obrigação constitucional de natureza pública, que impõe ao Estado condutas negativas. Em outras palavras, um dever de abstenção por atos e práticas que impliquem degradação ambiental, seja de forma direta ou indireta, e com mais ênfase, impôs ao Poder Público uma conduta positiva, ou seja, a de praticar atos administrativos que tenham por objetivo preservar o ambiente.

Assim, a tutela ambiental, ao ser elevada a patamar constitucional, é concomitantemente uma função e uma obrigação do Estado para o Estado, além de um componente de constituição do próprio modelo de Estado Democrático de Direito.

3. A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E A CLÁUSULA PÉTREA

Conforme exposto no item antecedente, é pacífico na doutrina que a Constituição Federal de 1988 elevou o meio ambiente ecologicamente equilibrado à direito constitucional, sendo a sua natureza jurídica a de direito fundamental.

Uma questão que ainda atormenta a doutrina é a indagação se o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é uma cláusula pétrea.

Entende-se por cláusulas pétreas o rol de direitos previstos no art. 60, § 4.º da Constituição Federal.

São cláusulas que não podem ser abolidas do texto constitucional, sendo limitação material ao poder de reforma constitucional, estando certo que sequer pode ser objeto de proposta de emenda constitucional tendente a suprimir quaisquer dos direitos previstos no referido artigo.

São elas:

> § 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
> I - a forma federativa de Estado;
> II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
> III - a separação dos Poderes;

> IV - os direitos e garantias individuais. (BRASIL, 2008, p. 91).

Na análise de Pedron (2009):

> [...] não é pacífica a defesa desse rol de limites, e muitos autores, inclusive, mostram-se perplexos quanto à tal vedação, indagando o porquê da distinção no Direito Constitucional, uma vez que tanto a modalidade originária quanto a modalidade derivada são representadas por pessoas escolhidas democraticamente. Todavia, sua justificação está por constituir um verdadeiro núcleo essencial do projeto constituinte, razão pela qual, mesmo sendo permitida a mudança pontual, mostrar-se-ia fechada a via para uma ruptura radical (PEDRON, 2009, p. 58).

Nos termos apresentados por Sarlet et. al. (2019), as cláusulas pétreas:

> [...] objetivam assegurar a permanência de determinados conteúdos da Constituição, em virtude de sua relevância para a própria identidade da ordem constitucional, conteúdos que, na formulação de John Rawls, constituem os "elementos constitucionais essenciais" (SARLET et.al. 2019, p.191).

A presença de limitações materiais ao poder de reforma constitucional demonstra que a Constituição material não se encontra à livre apreciação do poder constituinte reformador, de modo que "se impeça uma vinculação inexorável e definitiva das futuras gerações às concepções do constituinte, ao mesmo tempo em que se garanta às constituições a realização de seus fins" (SARLET et. al., 2019, p.191).

Moraes (2017) ensina que:

> O Congresso Nacional, no exercício do Poder Constituinte derivado, pode reformar a norma constitucional por meio de emendas, porém respeitando as vedações impostas pelo poder constituinte originário, este sim hierarquicamente inalcançável, pois manifestação da vontade soberana do povo e consagrado pela Constituição Federal de 1988. Assim, a Lei Magna prevê, expressamente, seguindo tradição constitucional, a imutabilidade das cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, IV), ou seja, a impossibilidade de emenda constitucional prejudicar os direitos e as garantias individuais [...] (MORAES, 2017, p. 293).

A doutrina aponta para a existência de limitações materiais ao poder de reforma constitucional explicitas (art. 60, § 4.º, CF) e implícitas. Essas decorrem do núcleo político da Constituição entendido a partir da leitura dos princípios do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, ganha relevância a limitação implícita de reforma da "proibição de retrocesso social".

Para Streck (2018), a "proibição de retrocesso social":

> [...] deve servir de piso hermenêutico para novas conquistas. Mais e além de todos os limites materiais, implícitos ou explícitos, esse princípio deve regular qualquer processo de reforma da Constituição. Nenhuma emenda constitucional, por mais que formalmente lícita, pode ocasionar retrocesso social. Essa cláusula paira sobre o Estado Democrático de Direito como garantidora de conquistas. Ou seja, a Constituição, além de apontar para o futuro, assegura as conquistas já estabelecidas. Por ser um princípio, tem aplicação na totalidade do processo aplicativo do direito (STRECK, 2018, p. 464).

Nesse contexto, surge a seguinte indagação: o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é uma cláusula pétrea?

Conforme exposto, o art. 60, § 4.º, IV estabelece como cláusula pétrea os direitos e garantias individuais.

Segundo Moraes (2017):

> Os direitos e garantias individuais, portanto, constituem um núcleo intangível da Constituição Federal, no sentido de preservação da própria identidade da Carta Magna, impedindo sua destruição ou enfraquecimento (MORAES, 2017, p. 297).

Uma análise sistemática da Constituição Federal demonstra que os direitos e garantias individuais estão no capítulo I - título II - "Dos Direitos e Garantias Fundamentais" -, ao passo que o art. 225, que prevê o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, está previsto no título VIII - "Da Ordem Social". Assim, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não se enquadraria no rol do conteúdo das cláusulas pétreas, já que é estranho ao capítulo dos direitos individuais.

Como bem discorre Pedron (2009):

> Quanto ao conteúdo das cláusulas pétreas, ainda há polêmica em se definir se além dos direitos individuais (expressamente determinados no art. 60, § 4.º), também haveria igual proteção aos direitos sociais. Uma corrente advoga que, uma vez não havendo inclusão expressa pelo constituinte originário, dever-se-ia assumir o entendimento que este optou pela ausência de proteção especial. Corrente contrária, por sua vez, compreende que não pode haver a exclusão dos direitos sociais do rol de cláusulas pétreas, isso porque, se assumirmos uma compreensão do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento da República, não

> podemos tomá-la como satisfeita apartada do valor social do trabalho, da construção de uma sociedade justa e solidária, da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais (PEDRON, 2009, p. 58).

Ante o exposto, deve-se ter em conta que, na organização da sistemática da Constituição Federal de 1988, a expressão "direitos fundamentais" é do gênero de que são espécies diversos direitos espalhados no texto constitucional, e não apenas aqueles elencados no art. 5.°.

Ademais, os direitos fundamentais previstos no art. 5.º da CF não são ilimitados, devendo ser confrontados com outros direitos previstos na própria Constituição, da mesma forma que se sujeitam à interpretação principiológica como forma de resolução de conflito.

Insta salientar que o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 939, já declarou que o princípio da anterioridade tributária, embora não esteja previsto no rol do art. 5.° da CF, é cláusula pétrea, pois consiste em garantia individual do contribuinte, confirmando, assim, a existência de direitos e garantias de caráter individual dispersos no texto constitucional.

Mendes et. al. (2016) entendem que deve ser feita uma interpretação extensiva do art. 60, § 4.º da CF, tendo em vista a existência de uma "lacuna de formulação" do citado artigo:

> Como as cláusulas pétreas servem para preservar os princípios fundamentais que animaram o trabalho do constituinte originário e como este, expressamente, em título específico da Constituição, declinou tais princípios fundamentais, situando os direitos sociais como centrais para a sua ideia de Estado democrático, os direitos sociais não podem deixar de ser considerados cláusulas pétreas. No inciso IV do § 4º do art. 60, o constituinte terá dito menos do que queria, terá havido uma "lacuna de formulação",

> devendo-se ali ler os direitos sociais, ao lado dos direitos e garantias individuais (MENDES et. al., 2016, p.125.)

Assim, imperioso se faz considerar o meio ambiente como cláusula pétrea, embora não esteja expressamente elencada no art. 5.º da CF.

Vê-se que, além de ser direito difuso e de fruição coletiva, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado possui, também, nítido aspecto de direito individual do cidadão. Não por outro motivo o legislador constituinte utilizou a expressão "todos" no caput do art. 225 da CF.

Ressalta-se que, embora não esteja previsto de forma expressa no art. 5.º como direito individual do cidadão, o inciso LXXIII do referido artigo assegura a qualquer cidadão a propor ação popular contra ato lesivo ao meio ambiente.

Vê-se que a principal limitação material implícita ao poder de reforma é a proibição de retrocesso social, o que assegura a irrevogabilidade do direito, e, portanto, equivalente à cláusula pétrea adotada pelo regime constitucional brasileiro. Imutável, a não ser que por outro Poder Constituinte, ou seja, através da elaboração de uma nova Constituição.

Desse modo, qualquer emenda constitucional que vise a abolir ou a diminuir a proteção ambiental padece de vício de inconstitucionalidade, não podendo, sequer, ser objeto.

Uma outra importante característica da concepção do meio ambiente que revela a sua natureza jurídica de direito fundamental do ser humano é a proteção específica em Tratados, Acordos e Pactos Internacionais a que o Brasil aderiu, não podendo, assim, desligar-se das obrigações assumidas internacionalmente, o que abrange as normas internacionais protetivas.

Nos termos da Declaração sobre o Ambiente Humano, realizada na Conferência das Nações Unidas, em Estocolmo, Suécia, em junho de 1972:

> O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas, em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna, gozar de bem-estar e é portador solene de obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente, para as gerações presentes e futuras. A esse respeito, as políticas que promovem ou perpetuam o 'apartheid', a segregação racial, a discriminação, a opressão colonial e outras formas de opressão e de dominação estrangeira permanecem condenadas e devem ser eliminadas. Os recursos naturais da Terra, incluídos o ar, a água, o solo, a flora e a fauna e, especialmente, parcelas representativas dos ecossistemas naturais, devem ser preservados em benefício das gerações atuais e futuras, mediante um cuidadoso planejamento ou administração adequados. Deve ser mantida e, sempre que possível, restaurada ou melhorada a capacidade da Terra de produzir recursos renováveis vitais. O homem tem a responsabilidade especial de preservar e administrar judiciosamente o patrimônio representado pela flora e fauna silvestres, bem assim o seu 'habitat', que se encontram atualmente em grave perigo, por uma combinação de fatores adversos. Em consequência, ao planificar o desenvolvimento econômico, deve ser atribuída importância à conservação da natureza, incluídas a flora e a fauna silvestres.
> (ONU, 1972, p. 1.)

Por fim, o próprio caput do art. 5.º da CF assegura que todos têm direito à vida, sendo certo que esse direito está proporcionalmente relacionado ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, não havendo como considerar alheio o assunto da Natureza como pré-requisito da manutenção da vida em qualquer espécie.

Vê-se que essa vinculação direta entre vida e meio ambiente é expressa no artigo 225 da CF quando afirma que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é essencial à sadia qualidade de vida.

Sendo assim, essa referência ao direito fundamental "vida" demonstra a natureza jurídica de direito fundamental do direito ao meio ambiente.

Silva (2004) ensina que:

> [...] o direito à vida há de estar acima de quaisquer outras considerações como as de desenvolvimento, como as de respeito ao direito de propriedade, como as da iniciativa privada. Também estes são garantidos no texto constitucional, mas a toda evidência, não podem primar sobre o direito fundamental à vida, que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente. É que a tutelada qualidade do meio ambiente é instrumental no sentido de que, através dela, o que se protege é um valor maior: a qualidade da vida (SILVA, 2004, p. 44).

Ainda nos termos do artigo 225, percebe-se a imposição de conduta positiva ao Estado com o dever de preservar e defender o meio ambiente, sendo que seu parágrafo 1.º, V atribui ao poder público o necessário controle de atividades poluentes, o que remete de forma implícita ao denominado licenciamento ambiental.

Isso corrobora o argumento de que, como direito fundamental, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é cláusula pétrea, nos moldes do artigo 60, parágrafo 4.º, IV da Constituição Federal.

Como ensina Souza (2004):

> [...] a qualificação do meio ambiente como um direito fundamental do ser humano propicia uma *proteção mais efetiva* desse direito, pois, a par de ser garantido contra agressões no plano interno, o seu descumprimento pode ensejar a responsabilização do país perante os organismos internacionais de defesa dos direitos humanos (SOUZA, 2004, p. 92).

A efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, com as responsabilidades de manutenção de um direito humano fundamental, bem como a sua irrevogabilidade garante a proteção pétrea adotada pelo regime constitucional brasileiro.

4. CONCLUSÃO

Por meio de um cotejo das normas institucionais, com o presente artigo, buscou-se analisar aspectos importantes do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, afirmando sua natureza jurídica de direito fundamental individual do cidadão.

Conclui-se que a questão ambiental ganhou contornos constitucionais no Brasil com a promulgação da Constituição de 1988, o que elevou o meio ambiente ecologicamente equilibrado a direito fundamental e intergeracional. Desse modo, a proteção do meio ambiente passou a ser um poder/dever de ações dos poderes públicos. Contudo, a doutrina ainda vacila quando a questão é afirmar se o direito ao meio ambiente equilibrado é uma cláusula pétrea. Sendo assim, para tentar responder a essa questão, analisou-se a limitação material ao poder de reforma constitucional – cláusulas pétreas – prevista no art. 60, § 4.º da CF.

Assim, percebeu-se que, apesar de ser considerado direito fundamental individual do cidadão, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não está previsto expressamente no título dos direitos e garantias fundamentais, mas no título da ordem social, o que resulta na questão se esse direito se enquadraria no previsto no art. 60, § 4.°, IV da CF.

Para se chegar a uma resposta, é necessário reconhecer a existência de limitação de poder de reforma implícita, além de que os direitos fundamentais e individuais não são taxativos no rol do art. 5.º da CF, mas sim esparsos no texto constitucional.

Dessa forma, fez-se o cotejo do previsto no art. 5.º, inciso LXXIII da CF, que assegura a qualquer cidadão propor ação popular contra ato lesivo ao meio ambiente.

Considerou-se também o fato de o Brasil ter aderido a Tratados, Acordos e Pactos Internacionais e, sendo assim, não pode desligar-se dessas obrigações assumidas internacionalmente, o que abrange as normas internacionais protetivas.

Levou-se em conta ainda que o próprio caput do art. 5.º da CF assegura que todos têm direito à vida, sendo certo que esse direito está proporcionalmente relacionado com o meio ambiente ecologicamente equilibrado, não havendo como considerar alheio o assunto da Natureza como pré-requisito da manutenção da vida em qualquer espécie.

E, por fim, considerou-se a vinculação direta entre vida e meio ambiente expressa no artigo 225 da CF quando afirma que esse é essencial à sadia qualidade de vida. Conforme já referido, essa referência ao direito fundamental "vida" demonstra a natureza jurídica de direito fundamental do direito ao meio ambiente.

Por conseguinte, as considerações feitas corroboram a conclusão de que, como direito fundamental, o direito ao meio ambiente é cláusula pétrea, nos moldes do artigo 60, parágrafo 4.º, IV da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

AMADO, Frederico Augusto Di Trindade. *Direito ambiental esquematizado*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2014, 1040 p.

BRASIL. *Constituição Federal do Brasil*: estabelece os princípios da política nacional do meio ambiente. 1988.

FARIAS, Talden. COUTINHO, Franscisco Seráphico da Nóbrega. MELO, Geórgia Karênia R. M. M.. *Direito ambiental*. 2 ed. ampliada e atualizada. Salvador: Editora Jus Podivm, 2014.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de direito ambiental brasileiro*. 14 ed. rev., ampl. e atual. em face da Rio+20 e do novo Código Florestal — São Paulo: Saraiva, 2013. 992 p.

LEITE, José Rubens Morato. Sociedade de risco e Estado. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.). *Direito constitucional ambiental brasileiro,* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Direito Constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. t. 2.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet: *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, 1655 p.

MILARÉ, Édis. *Direito do Ambiente*. 8 ed., rev., atual. e. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2013.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, 666 p.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano. In: *Anais Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano*. Estocolmo, 6 p., 1972.

PEDRON, Flávio Quinaud. Reflexões para uma nova teoria sobre o Poder Constituinte: a tese do patriotismo constitucional como superação das antigas tradições. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 44, p. 53-64, jan./mar. 2009.

SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris e NARDY, Afrânio. *Princípios de Direito Ambiental: na dimensão internacional e comparada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional.* 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 2515 p.

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA-SÁNCHEZ, Solange S. *Cidadania ambiental: novos direitos no Brasil*. São Paulo: Humanitas - FFLCH; USP, 2000.

SOUZA, L. C. de. *O meio ambiente na constituição federal. Revista da Faculdade de Direito Padre Anchieta,* a. 5, n. 9, nov. p. 87-92, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional.* 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, 630 p.

THOMÉ, Romeu: *Manual de Direito Ambiental.* 5 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, 911 p.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS: ENTRE A REGULAÇÃO VERDE E A EQUIDADE SOCIAL NO BRASIL

João Vitor Lima Carneiro Lemos[54]
Riquelme Cardoso dos Santos[55]
Izabela Alves Drumond Fernandes[56]

RESUMO

O sistema tributário moderno ultrapassa sua função arrecadatória, assumindo papel indutor de comportamentos por meio da extrafiscalidade. A tributação ambiental configura-se como instrumento crucial para alinhar desenvolvimento econômico e preservação ecológica. No Brasil, a Emenda Constitucional nº 132/2023 traz uma nova percepção ao integrar critérios de sustentabilidade na estrutura tributária nacional, representando avanço significativo face à histórica fragmentação e inefetividade das iniciativas anteriores. O objeto de estudo do trabalho é analisar a eficácia do Imposto Seletivo (IS) para superar obstáculos históricos e fomentar tecnologias limpas e sustentáveis, abordando o panorama nacional atual dos incentivos fiscais, experiências internacionais bem-sucedidas e novas propostas e perspectivas com a reforma. Para a elaboração da pesquisa adotou-se o método dedutivo e abordagem qualitativa, mediante análise legislativa e bibliográfica fundamentado em fontes bibliográficas e documentais. A extrafiscalidade manifesta-se mediante estímulos positivos e negativos. Diane disso a EC 132/2023 introduz inovações como: Imposto Seletivo sobre bens e serviços nocivos ao meio ambiente; Alíquotas diferenciadas de IPVA baseadas no impacto ambiental, Critérios ambientais na distribuição de receitas do IBS aos municípios dentre

54 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, joaovitorlimacarneiro0501@gmail.com;

55 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, riquelmecardoso80@gmail.com;

56 Doutoranda. Professora do Curso de Direito da Unimontes - MG, izabelaadrumond@gmail.com;

outros, ocorre que, há desafios a serem superados que seria o Efeito regressivo; *Fragilidade institucional e Implementação desigual:* Estudo de casos municipais (Vila Velha vs. São Carlos) demonstra variação significativa na efetividade, já as experiências internacionais (Green New Deal, mecanismos de compensação na Suíça e Canadá) oferecem modelos para mitigação de efeitos regressivos e implementação eficaz. A EC 132/2023 determina como deverá ocorrer a tributação ambiental efetiva, e especialmente no que diz respeito ao IS. Entretanto, sua eficácia dependerá de políticas sociais compensatórias e efetivas.

Palavras-chave: Incentivos fiscais, Tecnologias limpas e sustentáveis, Reforma tributária, Imposto Seletivo, Regressividade.

ABSTRACT

This summary summarizes the research into tax incentives for clean and sustainable technologies, looking at the current national panorama of tax incentives, successful international experiences and new proposals and perspectives with the reform. The aim is therefore to understand whether tax incentives for sustainable technologies are applied in Brazil and, from the perspective of tax reform on consumption, to address the legislative and practical obstacles to their implementation, as well as possible proposals for improvement. The research used a deductive, qualitative approach based on bibliographic and documentary sources. As for the results and discussions, it was found that tax reform, especially with the creation of the Selective Tax (SI), is suitable for environmental regulation, as it can tax products considered harmful to the environment at higher rates. However, possible regressive effects of the SS on low-income individuals and, consequently, possible compensatory programs to mitigate these effects must also be taken into account.

Keywords: Fiscal incentives, Clean and sustainable technologies, Tax reforme, Selective Tax, Regression.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário suplanta sua função primordial de arrecadação, assumindo papel estratégico de condutor de comportamentos econômicos e sociais por meio da extrafiscalidade sociais. Neste sentido, a tributação ambiental surge como instrumento crucial para linhar o desenvolvimento econômico à preservação ecológica, incentivando práticas sustentáveis e desestimulando atividades poluentes.

No Brasil, mesmo antes da recente reforma tributária, já se observava a aplicação de incentivos fiscais com esse propósito, desde benefícios ao reflorestamento até isenções para veículos elétricos e programas municipais de IPTU Verde. Entretanto, tais iniciativas frequentemente se caracterizavam por sua fragmentação e limitada efetividade.

A implementação de incentivos fiscais para energia limpa representa um desafio e uma oportunidade para o Brasil, especialmente após a reforma tributária. Observa-se que, há experiências internacionais que identificam os caminhos viáveis dentro do sistema tributário nacional, considerando tanto o potencial transformador quanto os possíveis obstáculos à sua efetivação.

Neste espeque, a promulgação da Emenda Constitucional n° 132/2023, inaugura um novo paradigma, ao integrar critérios de sustentabilidade e redução de carbono na estrutura tributária nacional levando em consideração fatores como a preservação ambiental, a sustentabilidade do meio ambiente e redução da emissão de carbono.

Nessa perspectiva, os incentivos fiscais constituem ferramentas para a implementação de fontes renováveis e limpas de energia, diminuindo a queima de combustíveis fosseis poluentes, bem como para a implementação de tecnologias sustentáveis de forma geral, contribuindo, consequentemente, para a fomentação do modelo sustentável e equilibrado de meio ambiente.

Contudo, ressalta-se o potencial efeito regressivo da tributação verde, afetando, principalmente, as camadas mais vulneráveis

economicamente da sociedade, ao passo que suportarão, alíquotas mais gravosas. A falta de vigência e posterior perda de eficácia dos dispositivos legais que estabelecem incentivos fiscais verdes também configuram como obstáculos estruturais e operacionais para a efetivação da tributação alinhada às perspectivas ambientais.

Este artigo objetiva analisar se os novos instrumentos trazidos pela EC 132/2023 são suficientes e eficazes para superar os obstáculos históricos e fomentar de fato as tecnologias limpas no Brasil, sem agravar as disparidades sociais.

Para tanto, a pesquisa adota-se o método de abordagem dedutivo e uma abordagem qualitativa de investigação, mediante análise legislativa e bibliográfica, verificando o cenário pós-reforma, partindo da análise de legislações referentes aos incentivos fiscais para tecnologias limpas e sustentáveis. O estudo examinou tanto o contexto anterior quanto o posterior à reforma tributária, incluindo dispositivos legais internacionais, bem como os possíveis aspectos positivos e negativos da nova legislação tributária no que tange aos incentivos ambientais.

1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A compreensão dos incentivos fiscais ambientais exige uma análise do conceito de extrafiscalidade tributária. Diante disso, "o intuito primordial dessa modalidade de política fiscal não é a arrecadação de receitas, mas, sim sua utilização enquanto um instrumento de enfrentamento de problemas socioeconômicos" (Santos e Scabora, 2022, p. 147). Esta perspectiva amplia significativamente o papel tradicional da tributação, transformando-a em ferramenta de política pública ambiental.

A extrafiscalidade no âmbito ambiental opera por meio de uma dualidade de mecanismos, manifestando-se tanto através de estímulos positivos — caracterizados por "renúncias de receitas públicas como

isenções e reduções de alíquota" — quanto por estímulos negativos, que envolvem a "elevação da carga tributária para determinados setores ou produtos e serviços" (Santos; Scabora, 2022, p. 147). Essa dupla abordagem permite ao Estado, concomitantemente, incentivar comportamentos ambientalmente responsáveis e desestimular práticas nocivas ao meio ambiente, utilizando o sistema tributário como instrumento indutor de finalidades socioambientais.

O conceito de economia verde, fundamental para compreender os objetivos da tributação ambiental, é definido como "o modelo econômico apoiado no tripé (i) redução das emissões de carbono; (ii) maior eficiência energética e no uso de recursos; e (iii) prevenção da perda da biodiversidade e dos serviços ecossistêmicos" (Santos; Scabora, 2022, p. 148). Esta definição, originária do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, estabelece os parâmetros pelos quais os incentivos fiscais verdes devem ser avaliados.

Lado outro, Martinez, Cunha e Nossa (2013, p. 83) ampliam esta discussão ao analisar a responsabilidade social corporativa no contexto dos incentivos fiscais verdes, argumentando que "o auxílio das políticas públicas de incentivos fiscais à atividade empresarial pode exercer grande influência nesse papel de legitimação democrática, porque pode estimular a conscientização ecológica em longo prazo". Esta perspectiva conecta a tributação ambiental com objetivos mais amplos de transformação social e empresarial.

Um dos aspectos mais críticos da tributação verde é seu potencial efeito regressivo sobre as camadas mais vulneráveis da população. Santos e Scabora (2022, p. 158) apresentam dados alarmantes do Centro de Pesquisa em Macroeconomia e Desigualdades (Made), demonstrando que "a aplicação de alíquotas equivalentes a 5 a 10 dólares por tonelada de carbono emitida [...] poderia gerar arrecadação [...] entre R$ 13,6 bilhões e 27,2 bilhões", porém "levando ao aumento da desigualdade de renda medida pelo índice de Gini, que oscilou positivamente entre 0,1% e 0,19%".

Esta preocupação com a equidade social é fundamental, pois, como alertam os autores, "a carga tributária incidente sobre bens

e serviços mais poluentes recairia sobre todos os contribuintes, independentemente de renda, e, porém, de forma proporcionalmente maior sobre as famílias de menor poder aquisitivo" (Santos; Scabora, 2022, p. 156). Tal constatação exige a formulação de políticas compensatórias robustas.

Para mitigar esses efeitos, Santos e Scabora (2022, p. 158) sugerem "a neutralização desse efeito por meio de programas de transferência de renda, calculando que seria necessário ressarcir totalmen**te os 34% mais pobres da população". Esta proposta poderia ser implementada "através da ampliação do Programa Bolsa Família, aumentando o valor da parcela ou o número de beneficiários".**

Ou seja, a presente solução esta alinhada à realidade brasileira ao sugerir a utilização do Programa Bolsa Família como mecanismo de compensação dos efeitos regressivos da tributação verde.

2. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS EM TRIBUTAÇÃO AMBINETAL

A análise das experiências internacionais revela diferentes abordagens na implementação de políticas de tributação verde. O Green New Deal (GND), implementado nos Estados Unidos, Europa, Japão e Coreia do Sul, representa uma das iniciativas mais ambiciosas neste campo. Estes programas

> guardam semelhanças entre si ao propor a descarbonização da economia e o estímulo ao uso de fontes renováveis de energia, metas a serem alcançadas por meio da eliminação de subsídios para a indústria de combustíveis fósseis, aumento da tributação sobre a emissão de poluentes atmosféricos e incentivos fiscais para os setores e empresas que adotarem um modelo sustentável de produção econômica (Santos; Scabora, 2022, p. 146).

Neste sentido verifica-se que, a abordagem tripartite demonstra sofisticação política ao reconhecer que a transição ecológica exige não apenas punição a práticas nocivas, mas também a criação de alternativas economicamente viáveis e atrativas. Diante disso, Garrison *apud* Martinez, Cunha e Nossa (2013, p. 80), documentou a diversidade de incentivos fiscais verdes nos Estados Unidos, identificando "diversos tipos de incentivos fiscais verdes nos diferentes estados, incluindo benefícios no imposto de renda, vendas e propriedade para contribuintes que utilizam fontes de energia alternativas". Esta variedade de abordagens demonstra a flexibilidade dos instrumentos fiscais na promoção da sustentabilidade ambiental.

Lado outro, verifica-se que os mecanismos de compensação adotados por países como Suíça e Canadá para neutralizar os efeitos regressivos da tributação sobre carbono são efetivos. Na Suíça, "dois terços da arrecadação obtida com a tributação de carbono são destinados a indivíduos e empresas, enquanto o terço restante é investido em infraestrutura sustentável" (Santos; Scabora, 2022, p. 157). O Canadá, por sua vez, estabeleceu "uma quantia fixa de isenção no Imposto de Renda, definida regionalmente" (Santos; Scabora, 2022, p. 157) para compensar o impacto sobre famílias de menor renda.

3. EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO VERDE NO BRASIL: CENÁRIO PRÉ-REFORMA E À EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

O Brasil possui uma trajetória consolidada de iniciativas tributárias ambientais, iniciada com a Lei n° 5.106/1966, que inaugurou a concessão de benefícios tributários para atividades de reflorestamento. Conforme Santos e Scabora (2022, p. 146), trata-se da "primeira legislação a outorgar benefícios tributários de modo a estimular a preservação do meio ambiente". Ao longo das décadas, várias iniciativas foram implementadas, porém de maneira fragmentada e com limitada eficácia.

No cenário pré-reforma tributária, destacavam-se incentivos como a isenção do Imposto de Importação para veículos elétricos e híbridos estabelecida pela Resolução Camex n° 97/2015, o crédito presumido de IPI para empresas que utilizassem resíduos sólidos como matéria-prima previsto no Decreto n° 7.619/2011, e iniciativas municipais como o IPTU Verde implementado em diversos municípios brasileiros. Nesse sentido, destacam-se os incentivos fiscais verdes no município de Vila Velha (ES), como demonstra o quadro a seguir:

Quadro 1: Incentivos fiscais verdes do município de Vila Velha

Município	Legislação	Incentivo Fiscal
Vila Velha	**Lei nº. 1.991/1981**	Concessão de estímulos em forma de financiamento, incentivo fiscal e ajuda técnica levam em consideração a aplicação de equipamentos de controle de poluição e o tratamento de afluente industrial ou de qualquer tipo de material poluente despejado ou lançado e a conservação de recursos naturais.
Vila Velha	**Decreto n°. 378/2002**	Isenta de IPTU os imóveis ocupados por florestas e demais formas de vegetação, declaradas de preservação permanente e os monumentos naturais identificados de acordo com a legislação pertinente.
Vila Velha	**Lei nº. 4.864/2009**	Redução da alíquota do IPTU em caso de conservação e/ou plantio de árvores.
Vila Velha	**Lei nº. 4.940/2010**	Poderão ser concedidos incentivos fiscais para os estabelecimentos comerciais que adotarem o uso de sacolas ecológicas.
Vila Velha	**Lei nº. 5.012/2010**	Possibilita a criação de incentivos fiscais para as edificações urbanas que se utilizarem de energia solar.

Fonte: Leis municipais de Vila Velha, Es

A Lei n° 12.187/2009, que instituiu a Política Nacional sobre Mudanças do Clima, estabeleceu em seu artigo 6º, inciso VI, a previsão de "medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica" (Brasil, 2009). Entretanto, conforme apontado por Santos e Scabora (2022), ainda não havia qualquer instrumento tributário de âmbito nacional que estimulasse a redução da emissão de poluentes atmosféricos.

A Emenda Constitucional 132/2023 representa um marco significativo na integração de critérios ambientais no sistema tributário brasileiro. Frigotto, Hülse e Froufe (2024, p. 389) destacam que o novo artigo 43, §4°, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) determina que

> sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais [...] considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono", demonstrando "uma mudança paradigmática na forma como a economia e a preservação ambiental são integrados no planejamento governamental.

Outra inovação refere-se ao IPVA, em relação ao qual o artigo 155, §6°, inciso II, passou a permitir "alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental" (Brasil, 2023). Esta medida, conforme analisam Frigotto, Hülse e Froufe (2024, p. 390), "busca contribuir para a redução das emissões e a mitigação das mudanças climáticas" através do princípio da extrafiscalidade tributária.

A distribuição de receitas também foi afetada pela reforma determinando no artigo 158, §2°, inciso III, que a distribuição aos municípios da receita do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) levará em conta "indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual" (Brasil, 2023). Esta disposição, segundo

Frigotto, Hülse e Froufe (2024, p. 390), "mostra-se inovadora ao vincular a receita tributária a práticas de preservação ambiental, incentivando os municípios a adotarem políticas públicas voltadas para a sustentabilidade".

Analisando a Emenda Constitucional 132/2023, observa-se a criação do Imposto Seletivo (IS), previsto no art. 153, VIII da Constituição Federal, de competência da União. Este tributo incidirá sobre a "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar" (Brasil, 2023).

O IS configura-se instrumento de extrafiscalidade, destinado a desestimular o consumo de produtos nocivos, seguindo tendência internacional de tributação com fins regulatórios. Sua instituição está prevista para 2027, conforme estabelecido no art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em conjunto com a implementação da reforma tributária sobre o consumo.

As características operacionais do IS revelam sua natureza monofásica e simplicidade na aplicação. Conforme o § 6º do art. 153, o imposto "incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço" e "não integrará sua própria base de cálculo" (Brasil, 2023), evitando-se a cumulatividade. As alíquotas poderão ser fixadas por lei ordinária, sendo "específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*" (Brasil, 2023), conferindo flexibilidade ao legislador para adequar a tributação às peculiaridades de cada produto. Destaca-se ainda que o IS não incidirá sobre exportações nem sobre operações com energia elétrica e telecomunicações, preservando a competitividade externa e serviços essenciais.

Ademais, o IS também possui outro aspecto que é sua interação com os demais tributos sobre consumo. O § 6º, IV, determina que o imposto "integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156- A e 195, V" (Brasil, 2023), gerando efeito cascata intencional para aumentar o ônus sobre produtos nocivos. No caso específico da extração, estabelece-se limite à tributação, sendo que "a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de

mercado do produto" (Brasil, 2023), buscando equilibrar a função extrafiscal com a preservação da atividade econômica extrativa.

Esta arquitetura normativa demonstra preocupação em criar mecanismo efetivo de desestímulo ao consumo de produtos prejudiciais, sem inviabilizar setores produtivos.

Neste sentido, no contexto da tributação ambiental, o IS representa a materialização do princípio da extrafiscalidade aplicado às questões ambientais. Como explicam Santos e Scabora (2022, p. 148), a função extrafiscal de um "tributo verde" orienta-se pela promoção de condutas sustentáveis, "seja por meio de maior tributação das emissões de carbono, seja pela concessão de benefícios fiscais para tecnologias e empresas que adotarem fontes de energia renováveis, preservação ambiental e uso sustentável de recursos". O IS, ao permitir a majoração de alíquotas sobre produtos ambientalmente nocivos, enquadra-se perfeitamente nesta lógica de desestímulo fiscal a comportamentos prejudiciais ao meio ambiente. Esta abordagem alinha-se com a concepção de que a tributação pode atuar como "instrumento de indução de comportamentos sociais e econômicos" (Santos; Scabora, 2022, p. 147), transformando o sistema tributário em ferramenta efetiva de política ambiental através do direcionamento dos padrões de consumo e produção para alternativas mais sustentáveis.

4. DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO E EFETIVIDADE DOS INCENTIVOS FISCAIS VERDES

A implementação efetiva de incentivos fiscais ambientais enfrenta diversos obstáculos estruturais e operacionais. Santos e Scabora (2022, p. 153) alertam que "os benefícios fiscais no Brasil são instituídos sem qualquer prazo de vigência, pelo que tendem a perder sua eficácia, transformando-se não em instrumentos de desenvolvimento, mas, sim, em privilégios injustificados e, por vezes, sem efetividade prática".

Neste diapasão, Martinez, Cunha e Nossa (2013) demonstraram empiricamente estas limitações ao analisar o IPTU Verde de Vila Velha (ES). Os autores constataram que em 2011 "apenas 32 processos foram protocolados com base na Lei Municipal nº 4.864/2009" (Martinez; Cunha; Nossa, 2013, p. 87), sendo a maioria indeferida por questões técnicas. O alcance do incentivo foi de apenas "0,02% dos contribuintes elegíveis" (Martinez; Cunha; Nossa, 2013, p. 88), demonstrando falhas significativas no desenho e implementação da política.

Lado outro, o estudo comparativo revelou maior sucesso em outros municípios. Em São Carlos (SP), "o número de imóveis beneficiados com o desconto do IPTU Verde cresceu mais de 100% nos últimos quatro anos", alcançando "aproximadamente 5% dos contribuintes de IPTU" em 2010 (Martinez; Cunha; Nossa, 2013, p. 89). Esta diferença sugere que o desenho institucional e a amplitude de aplicação são fatores críticos para o sucesso dos incentivos fiscais verdes.

A análise integrada das experiências nacionais e internacionais, combinada com as inovações trazidas pela EC 132/2023, permite identificar caminhos para o aprimoramento das políticas de incentivos fiscais ambientais no Brasil. Frigotto, Hülse e Froufe (2024, p. 395) enfatizam que "o Brasil apenas será um país ecologicamente eficiente e alinhado mundialmente à perspectiva sustentável quando passar mais tempo na aplicação de ações do que apenas na criação destas".

A necessidade de políticas complementares é destacada por Santos e Scabora (2022, p. 154), que argumentam:

> A concessão de crédito financeiro ao setor privado com o fim de adaptar a linha de produção e prestação de serviços para um modelo ecologicamente sustentável, e a permissiva para recuperação de créditos tributários gerados na implementação de medidas de impactos ambientais podem ser medidas igualmente relevantes.

Observa-se que, há mecanismos financeiros práticos para operacionalizar a transição ecológica, sugerindo uma política integrada que combina incentivos econômicos e tributários para operacionalizar a transição ecológica na atividade empresarial.

Diante disso, é fundamental considerar que, como concluem Santos e Scabora (2022, p. 159), "a utilização extrafiscal da tributação e dos incentivos fiscais ambientais não deve restringir-se às considerações de matiz exclusivamente fiscal, devendo inquirir acerca das consequências sociais e econômicas de sua implementação". Esta perspectiva holística é essencial para garantir que as políticas de tributação verde contribuam efetivamente para o desenvolvimento sustentável sem agravar as desigualdades sociais existentes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A EC 132/2023, ao institucionalizar a preocupação ambiental no núcleo do sistema tributário brasileiro, representa um avanço incontestável. A criação do IS configura-se como o principal instrumento dessa nova fase, ao tributar com alíquotas maiores os produtos considerados nocivos ao meio ambiente, estimulando fontes de energia limpas e renováveis.

Verifica-se que as inovações que permitem alíquotas diferenciadas de IPVA com base no impacto ambiental e que vinculam a distribuição de receitas do IBS a indicadores de preservação municipal reforçam este novo paradigma. Entretanto, nota-se que, para que os incentivos fiscais ambientais sejam aplicados de forma efetiva, superar obstáculos estruturais e operacionais, como a indefinição em relação ao prazo de vigência dos dispositivos legais que visam promover a cooperação entre sistema tributário e sustentabilidade ambiental, transformando-os não em instrumentos de desenvolvimento, mas em mecanismos sem efetividade.

Além disso, o potencial efeito regressivo da seletividade tributária é um risco social considerável, podendo onerar desproporcionalmente

as camadas de menor renda da população e ampliar as desigualdades, caso não seja devidamente mitigado.

Portanto, para que o sistema tributário nacional seja eficaz em promover tecnologias e fontes de desenvolvimento sustentável, deve ser acompanhado de programas compensatórios, que considerem, também, fatores socioeconômicos e que mitiguem as repercussões negativas da técnica de incidência seletiva nas camadas de menor poder aquisitivo.

Por fim, destaca-se a importância da temática abordada, ao passo que garantir o desenvolvimento de tecnologias limpas e sustentáveis, utilizando-se de incentivos fiscais, compactua com o interesse social de promover ferramentas necessárias para alinhar o desenvolvimento económico à sustentabilidade. Cabe ao legislador infraconstitucional e aos gestores públicos utilizá-las com precisão técnica e sensibilidade social, garantindo que o sistema tributário nacional seja, de fato, um instrumento eficaz e equitativo na promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Neste sentido, a tributação verde deixa de ser uma agenda secundária e assume um papel central na construção de uma economia brasileira competitiva, justa e *low carbon* no século XXI.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 97**, de 26 de outubro de 2015. Altera a Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional n° 132**, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 17 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.106**, de 2 de setembro de 1966. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/LEIS/1950- 1969/L5106.htm. Acesso em: 29 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 12.187**, de 29 de dezembro de 2009. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima – PNMC e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm. Acesso em: 29 mai. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 7.619**, de 21 de novembro de 2011. Dispõe sobre a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na aquisição de resíduos sólidos por estabelecimento industrial para utilização como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 nov. 2011.

FRIGOTTO, Sabrina; HÜLSE, Levi; FROUFE, Pedro Madeira. O direito social a um meio ambiente ecologicamente equilibrado e a tributação verde no desenvolvimento sustentável brasileiro. **Revista Húmus**, v. 12, n. 35, p. 379-397, 2022.

GUARULHOS (Município). **Lei nº 6.793**, de 28 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano, Econômico e Social do Município de Guarulhos e dá outras providências. Guarulhos: Câmara Municipal, 2010.

MARTINEZ, Antonio Lopo; CUNHA, Deborah S. A.; NOSSA, Valcemiro. Incentivos fiscais verdes e tributação extrafiscal: estudo sobre o IPTU Verde no município de Vila Velha (ES) comparativamente a outros municípios. **Revista de Finanças e Contabilidade da UNIMEP**, v. 4, n. 1, p. 82-97, 2013.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 144-161, 2022.

ORÇAMENTO VERDE DEMOCRÁTICO E O DILEMA AMBIENTAL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE ACERCA DA CEGUEIRA CLIMÁTICA DIANTE DO NOVO ARCABOUÇO FISCAL

Helen Cristiany Pimenta de Oliveira[57]

Leni Maria Pereira Silva [58]

Pedro Andrade Matos[59]

Rafael Soares Duarte de Moura[60]

Resumo:

O artigo analisa criticamente a ausência de mecanismos fiscais verdes no Novo Arcabouço Fiscal (NAF), instituído pela Lei Complementar nº 200/2023, e suas implicações para a efetividade das políticas ambientais no Brasil. O estudo demonstra que, embora o NAF tenha substituído o teto de gastos e proporcionado maior flexibilidade orçamentária, ele mantém a racionalidade fiscal tradicional, descolada dos princípios constitucionais da sustentabilidade e da função socioambiental do orçamento público. A pesquisa apresenta análise empírica de dados orçamentários federais entre 2018 e 2024, evidenciando que os recursos destinados ao meio ambiente representam menos de 0,1% do orçamento total da União, revelando

57 Doutora em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC). Professora do Curso de Direito da Unimontes e UnifipMoc. Advogada. E-mail: helenpimenta@yahoo.com. ORCID: https://orcid.org 0000-0002-2384-9387

58 Doutora em Ciências Sociais pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Professora do Curso de Serviço Social Unimontes. Assistente Social. email-leni_2575@yahoo.com, ORCID: https://orcid.org 0000-0020798-3092

59 Pós-Doutor em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC). Doutor em Relações Internacionais pela PUC-MG. Professor da Universidade de Santiago - Cabo Verde, E-mail: pedro.matos@us.edu.cv, ORCID: https://orcid.org/0000-0003-1949-4138

60 *Pós-Doutor em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Goiás*. Doutor em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Professor do Curso de Direito da Unimontes. Advogado. E-mail: rafael.moura@unimontes.br ORCID: https://orcid.org/0000-0002-1104-491X

uma “cegueira climática” na gestão fiscal. O trabalho propõe a adoção de um orçamento verde, com mecanismos como *green budget tagging*, metas ambientais vinculantes e participação democrática, de forma a alinhar a política fiscal aos compromissos constitucionais e internacionais de justiça climática e sustentabilidade intergeracional. Conclui-se que a integração efetiva da sustentabilidade na política orçamentária é condição essencial para superar a marginalização histórica da pauta ambiental e consolidar um Estado fiscal ecológico no Brasil.

Palavras-chave:

Orçamento Verde; Novo Arcabouço Fiscal; Sustentabilidade Ambiental; Justiça Climática; Políticas Públicas; Green Budget Tagging; Cegueira Climática; Função Socioambiental do Orçamento.

INTRODUÇÃO

A emergência climática, traduzida no agravamento de eventos extremos, no colapso dos ciclos hidrológicos e na exaustão de ecossistemas estratégicos, vem impondo ao Estado brasileiro um duplo desafio: garantir o equilíbrio fiscal e, simultaneamente, assegurar a efetividade dos direitos fundamentais ambientais. Essa tensão evidencia-se, sobretudo, na arena das finanças públicas, onde o orçamento estatal, principal instrumento de concretização das escolhas políticas, ainda opera sob a égide de uma racionalidade economicista dissociada da sustentabilidade socioambiental.

No plano jurídico, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) consagra a proteção ambiental como direito fundamental e impõe ao Poder Público o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (art. 225), ao passo que estrutura a ordem econômica sobre fundamentos como a função social da propriedade, a livre iniciativa e, expressamente, a defesa do meio ambiente (art. 170, inciso VI). No entanto, a política orçamentária, enquanto lócus privilegiado da materialização desses comandos,

permanece distanciada de qualquer orientação ecológica substancial, evidenciando a persistência de um modelo de neutralidade fiscal ambientalmente regressivo.

O Novo Arcabouço Fiscal (NAF), instituído pela Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023, representa uma inflexão institucional relevante na condução da política fiscal brasileira. Substituindo o regime do teto de gastos, introduzido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, o NAF propõe a compatibilizar estabilidade macroeconômica e previsibilidade fiscal, mediante a vinculação do crescimento real da despesa à evolução da receita primária. Apesar da sofisticação técnica do novo modelo e da superação do congelamento nominal de despesas, o regime em vigor não contempla dispositivos específicos que vinculem o planejamento orçamentário aos compromissos ambientais e climáticos assumidos pelo Brasil no plano internacional, a exemplo da Agenda 2030 e do Acordo de Paris[61].

Essa omissão normativa revela um problema de natureza estrutural: a sustentabilidade, embora alçada à condição de princípio constitucional, continua marginalizada no ciclo orçamentário brasileiro. A lógica fiscal vigente, ao não reconhecer o meio ambiente como eixo transversal de políticas públicas, aprofunda o descompasso entre o discurso jurídico-institucional e a execução orçamentária efetiva, comprometendo a função transformadora do direito financeiro. A ausência de instrumentos como a rotulagem orçamentária verde, os indicadores de impacto ambiental na alocação de recursos e as metas climáticas vinculadas ao gasto público expõe a debilidade do aparato fiscal diante das exigências do Antropoceno.

A problemática que se impõe, portanto, pode ser assim formulada: até que ponto a ausência de mecanismos verdes no Novo Arcabouço Fiscal inviabiliza a concretização da função socioambiental do orçamento público e compromete a realização dos direitos

61 Tratado internacional que versa sobre as tratativas acerca das mudanças climáticas. Desde de 2015 foi implantado como meta da Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas (COP21) em Paris. O acordo visa limitar o aquecimento global a bem abaixo de 2°C acima dos níveis pré-industriais, com esforços para limitar o aumento a 1,5°C.

fundamentais à luz do princípio da sustentabilidade consagrado na Constituição Federal de 1988? Ao não atribuir centralidade normativa à sustentabilidade, o NAF reproduz um padrão de governança fiscal que ignora a dimensão ecológica da justiça distributiva e da racionalidade econômica, perpetuando assimetrias socioambientais históricas.

A hipótese deste estudo é a de que o Novo Arcabouço Fiscal, apesar de representar uma ruptura formal com o modelo de austeridade absoluta consagrado pelo teto de gastos, mantém intacta a racionalidade fiscal convencional ao não incorporar critérios ambientais objetivos e vinculantes na definição das prioridades orçamentárias. Tal omissão não é apenas técnica ou circunstancial, mas traduz uma opção política que favorece a ortodoxia fiscal em detrimento de um modelo orçamentário comprometido com a transição ecológica justa.

Este artigo tem como objetivo geral analisar a ausência de mecanismos fiscais verdes no Novo Arcabouço Fiscal e seus reflexos sobre a efetividade da agenda ambiental no Brasil. Para isso, propõe-se, como objetivos específicos: (i) compreender o processo histórico e os fundamentos normativos e econômicos do NAF; (ii) identificar os marcos jurídicos que impõem ao Estado o dever de planejar de forma sustentável; (iii) examinar dados empíricos de execução orçamentária voltados à política ambiental entre os anos de 2018 e 2024; e (iv) apresentar diretrizes para a institucionalização de um orçamento verde no Brasil, à luz das experiências internacionais e dos princípios constitucionais.

A pesquisa adota abordagem qualitativa, de natureza exploratória e explicativa, fundamentando-se na análise documental e normativa de fontes legislativas, constitucionais, relatórios técnicos e dados orçamentários obtidos em plataformas oficiais do Estado brasileiro. O arcabouço teórico-metodológico parte do diálogo entre o direito financeiro, a teoria do Estado ambiental e os fundamentos jurídicos da sustentabilidade, com especial atenção aos conceitos de orçamento-programa, justiça intergeracional e responsabilidade fiscal ecológica.

A estrutura do artigo compreende três seções. A primeira seção trata do histórico e dos fundamentos do Novo arcabouço fiscal, suas promessas de superação do regime anterior e suas limitações intrínsecas. A segunda seção dedica-se à análise dos objetivos de sustentabilidade no Estado brasileiro, a partir dos marcos constitucionais, legais e internacionais que vinculam o Brasil à proteção ambiental. Por fim, a terceira seção apresenta uma proposta de construção de um orçamento verde, com base em parâmetros técnicos, jurídicos e democráticos voltados à consolidação de uma governança fiscal ecológica.

1. O NOVO ARCABOUÇO FISCAL: HISTÓRICO E FUNDAMENTOS

A promulgação da Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023, que institui o Novo Arcabouço Fiscal (NAF), marca uma inflexão normativa relevante na trajetória do direito financeiro brasileiro, substituindo a Emenda Constitucional nº 95/2016, conhecida como "teto de gastos", por um modelo que pretende conferir maior flexibilidade ao crescimento das despesas primárias. Essa substituição, entretanto, não representa ruptura substancial com a racionalidade fiscal que estruturou o ordenamento financeiro desde meados da década de 1990, mas sim uma reconfiguração de suas engrenagens sob a lógica do controle do gasto público e da previsibilidade orçamentária.

A proposta do NAF, conforme delineada na Exposição de Motivos da Presidência da República, visava superar os efeitos deletérios da austeridade fiscal prolongada, resgatando a capacidade do Estado de atuar de modo contracíclico e expandir políticas públicas, sobretudo em áreas sociais fragilizadas pelo esvaziamento orçamentário. No entanto, ao analisar de forma detida seu conteúdo normativo, evidencia-se a permanência de uma estrutura ancorada na contenção da despesa como imperativo de governabilidade macroeconômica, preservando o dogma da disciplina fiscal dissociada de finalidades substantivas.

O novo regime adota como critério de limitação do crescimento da despesa primária o percentual de 70% da variação da receita primária líquida, com a fixação de bandas e gatilhos condicionados ao cumprimento de metas de resultado primário. Embora esse desenho normativo pareça mais responsivo ao ciclo econômico, sua lógica permanece orientada pela neutralidade fiscal, um princípio que, na prática, subordina o orçamento à estabilidade nominal, ignorando os efeitos redistributivos e transformadores que a política fiscal pode e deve assumir em sociedades marcadas por desigualdades estruturais.

Conforme observa Gobetti (2023), o NAF é, em essência, um regime de austeridade mitigada, que internaliza algumas lições dos fracassos da EC nº 95/2016, mas evita comprometer-se com uma inflexão progressista do modelo fiscal. A ausência de dispositivos que orientem o gasto público segundo prioridades ambientais ou sociais revela, portanto, uma lacuna não meramente técnica, mas política e axiológica.

Esse aspecto se torna ainda mais crítico quando confrontado com os comandos constitucionais da ordem econômica brasileira. A CF/88 estabelece, no artigo 170, inciso VI, a defesa do meio ambiente como princípio estruturante da atividade econômica, e no artigo 225, consagra o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental. Essas diretrizes impõem ao Estado não apenas a abstenção de condutas lesivas, mas o dever ativo de promoção de políticas públicas orientadas pela sustentabilidade, o que inclui, necessariamente, a estruturação orçamentária e fiscal compatível com tais objetivos.

Nesse contexto, a omissão do NAF em incorporar qualquer menção à sustentabilidade ambiental ou à integração entre orçamento e compromissos climáticos – como os derivados do Acordo de Paris (ONU, 2015) ou da Agenda 2030 (GTSC A2030, 2024) – não pode ser interpretada como neutralidade normativa, mas como sinalização explícita da manutenção de uma racionalidade fiscal excludente e anacrônica.

Empiricamente, os dados do Painel do Orçamento Federal, disponibilizados pelo Ministério do Planejamento e Orçamento, demonstram a persistência dessa dissociação entre política fiscal e agenda ambiental. Entre 2018 e 2024, enquanto as dotações orçamentárias globais passaram de R$ 3,5 trilhões para R$ 5,41 trilhões – um crescimento nominal de 54% – os recursos destinados ao Ministério do Meio Ambiente oscilaram timidamente entre R$ 2,5 bilhões e R$ 3,68 bilhões, representando, em média, menos de 0,1% do orçamento total da União. Mais grave ainda é a redução da taxa de empenho em relação à dotação inicial, que caiu de 104,28% em 2020 para 90,48% em 2024, revelando perda de capacidade institucional na execução das políticas ambientais (BRASIL, 2025). Trata-se de uma expressão orçamentária daquilo que a literatura especializada denomina "cegueira climática" das finanças públicas (OCDE, 2021), ou seja, a ausência de dispositivos normativos e técnicos que permitam identificar, rastrear e priorizar gastos com impacto positivo sobre o meio ambiente.

Sob a ótica da dogmática jurídica, essa omissão fragiliza a legitimidade constitucional do planejamento orçamentário, que, ao ignorar os princípios da função socioambiental da ordem econômica, incorre em inconstitucionalidade por omissão. Ferraz (2021) sustenta que o orçamento público deve ser compreendido como instrumento de realização dos direitos fundamentais, exigindo-se sua vinculação direta aos valores substantivos consagrados na Constituição.

A ausência de mecanismos como o *green budget tagging* (OCDE, 2021) ou seja, marcador de orçamento verde, que permite classificar e mensurar o impacto ambiental das despesas, configura não apenas um déficit de governança fiscal, mas também um obstáculo à efetivação dos compromissos jurídicos assumidos pelo Estado brasileiro no plano interno e internacional.

É nesse ponto que a crítica teórica de Giorgio Agamben (2004) oferece importantes elementos interpretativos. Segundo o autor, a lógica da exceção desloca o centro do poder jurídico para mecanismos de gestão que, sob a aparência de neutralidade administrativa,

produzem exclusões sistemáticas de direitos. Aplicada ao contexto do NAF, essa leitura permite compreender como a ausência de critérios ambientais na alocação de recursos representa não um simples lapso normativo, mas uma forma de esvaziamento prático do direito fundamental ao meio ambiente. O meio ambiente permanece presente no texto constitucional, mas sua implementação é constantemente adiada por racionalidades orçamentárias que operam sob a lógica da escassez seletiva.

Além disso, a doutrina nacional, a exemplo de Dallari e Diniz (2022), tem insistido na superação do paradigma da neutralidade fiscal, defendendo um orçamento público comprometido com a justiça social e ambiental. Essa concepção exige a reconfiguração do papel do Estado como agente ativo de transformação, capaz de induzir comportamentos econômicos sustentáveis por meio de sua política de gastos, incentivos fiscais e investimentos.

A inexistência de qualquer previsão nesse sentido no texto do NAF reforça a leitura de que, apesar de seu discurso de modernização, o novo regime permanece vinculado a uma concepção minimalista do Estado, centrada na estabilidade fiscal como fim em si mesmo, sem considerar os imperativos contemporâneos da justiça climática e da sustentabilidade intergeracional. A crítica que se formula ao NAF não diz respeito apenas ao seu conteúdo normativo estrito, mas à epistemologia que o informa: trata-se de um modelo que continua operando sob a racionalidade do orçamento como mero instrumento de estabilização macroeconômica, e não como espaço de deliberação democrática e realização de direitos.

A ausência de vinculação entre política fiscal e sustentabilidade ambiental compromete, nesse sentido, a construção de um Estado fiscal ecológico – expressão que designa a reorientação das finanças públicas em conformidade com os limites planetários e os princípios da solidariedade ambiental. Essa transformação não é apenas desejável: ela é constitucionalmente exigida.

A construção de um orçamento verde, com critérios técnicos e normativos claros, representa não apenas uma inovação

administrativa, mas uma obrigação constitucional que decorre da leitura sistemática dos arts. 170, inciso VI, e 225 da CF/88. Trata-se de consolidar uma nova gramática fiscal, em que as decisões orçamentárias estejam integradas à proteção do meio ambiente como direito fundamental, à função socioambiental da ordem econômica e à responsabilidade intergeracional que permeia o núcleo normativo do Estado Democrático de Direito.

A resistência à institucionalização de mecanismos verdes, como o *green budget tagging* recomendado pela OCDE (2021), sinaliza uma escolha política regressiva, que perpetua o divórcio entre estabilidade fiscal e justiça ambiental.

Em um cenário de emergência climática global, essa separação não é apenas tecnicamente ineficaz, mas juridicamente ilegítima. O Estado brasileiro, ao deixar de incorporar parâmetros ecológicos na condução de sua política fiscal, não apenas fragiliza sua capacidade de enfrentar os desafios socioambientais contemporâneos, como viola compromissos assumidos perante a comunidade internacional e frente à própria ordem constitucional interna.

2. OBJETIVOS DE SUSTENTABILIDADE NO ESTADO BRASILEIRO

A sustentabilidade é um conceito que envolve a gestão responsável dos recursos naturais, de modo a garantir sua preservação e disponibilidade para as gerações futuras. Ela engloba três dimensões interdependentes: ambiental, econômica e social, conhecidas como o tripé da sustentabilidade, que busca equilibrar a proteção do meio ambiente, a viabilidade econômica e a justiça social.

> A sustentabilidade ambiental é um vetor transversal, que deve ser buscado em toda e qualquer política pública. No âmbito dessa preocupação, é possível afirmar que os serviços sociais universais, intensivos em pessoas, e que estão entre nossas

> maiores insuficiências, têm uma pegada ecológica relativamente leve. (Kerstenetzky, 2012, p. 260)

Nesse sentido, a **sustentabilidade ambiental** reveste-se como princípio capaz de fomentar a utilização dos recursos naturais de maneira responsável, de modo a preservar o meio ambiente para as futuras gerações. Ela envolve práticas que reduzem a poluição, preservam a biodiversidade e incentivam o uso racional dos recursos naturais, de forma a manter o equilíbrio ecológico. Nesse contexto, direcionar o orçamento público para essas áreas representa uma estratégia eficiente, tanto para promover justiça social quanto para respeitar os limites ambientais.

A Constituição Federal de 1988 estabelece uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo como finalidade assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Entre os princípios que devem nortear essa ordem, destacam-se a partir do artigo 170: *VI – a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;* e *VII – a redução das desigualdades regionais e sociais* (BRASIL, 1988).

A defesa ambiental, portanto, não se apresenta como diretriz acessória, mas como princípio estruturante da economia brasileira, com implicações diretas sobre a formulação de políticas públicas e regulatórias. Esse comando constitucional abre margem para a adoção de instrumentos fiscais verdes, como subsídios à produção sustentável, penalizações a práticas poluidoras, e critérios ambientais nas compras e investimentos públicos. Trata-se de um reconhecimento do potencial regulador da política fiscal sobre padrões de consumo e produção, conforme autorizado pelo próprio princípio da legalidade.

No tocante ao reconhecimento do meio ambiente configurar como um direito humano, o artigo 225 da CF/88 reforça essa compreensão ao estabelecer que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, considerado um bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, e que incumbe ao Poder

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988). O caput desse artigo não apenas reconhece um direito difuso e transgeracional, mas impõe obrigações concretas ao Estado, que deve estruturar políticas públicas e destinar recursos orçamentários adequados à proteção ambiental.

Dessa forma, é possível afirmar que a política fiscal brasileira deveria estar comprometida com os objetivos ambientais e socioeconômicos constitucionais, sob pena de comprometer a eficácia dos direitos fundamentais. Isso implica uma integração transversal da sustentabilidade ambiental em todos os instrumentos de planejamento estatal, incluindo o orçamento público, as diretrizes fiscais e os planos plurianuais.

Nesse contexto, os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), adotados pelo Brasil em 2015, constituem um marco de alinhamento entre compromissos internacionais e normas constitucionais internas. No entanto, a implementação concreta desses objetivos ainda carece de estrutura institucional e financeira.

Segundo o VIII Relatório Luz da Sociedade Civil sobre a Agenda 2030, elaborado pelo Grupo de Trabalho da Sociedade Civil para a Agenda 2030 (GTSC A2030), o Brasil apresenta deficiências relevantes no financiamento dos ODS. De acordo com o relatório, 12 dos 17 objetivos estão subfinanciados, incluindo os que tratam diretamente da sustentabilidade ambiental, como os ODS 6 (Água potável e Saneamento), 11 (Cidades e Comunidades Sustentáveis), 12 (Consumo e Produção Responsáveis), 14 (Vida na Água) e 15 (Vida Terrestre), o que revela uma priorização fiscal dissociada das metas pactuadas internacionalmente (GTSC A2030, 2024).

Adicionalmente, diversas metas estão classificadas como em retrocesso, estagnadas ou com progresso insuficiente. Nesta senda, a meta 1.5, que versa sobre a resiliência a desastres naturais, encontra-se estagnada. Já as metas 2.4, 2.5, 2.a e 2.c, que tratam da agricultura sustentável, não apresentam progresso satisfatório, mesmo com o aumento de recursos destinados ao Plano Safra e à retomada do Programa de Aquisição de Alimentos (GTSC A2030, 2024).

Outro dado alarmante refere-se à perda de coerência na política ambiental, pois, enquanto o desmatamento na Amazônia caiu 62,2% em 2023, houve um aumento de 67,7% no Cerrado, revelando a fragilidade da articulação intersetorial e territorial das ações de preservação (GTSC A2030, 2024).

Parte desse contexto pode ser atribuída à desarticulação institucional promovida durante o governo Bolsonaro[62], que fragilizou as estruturas responsáveis pela formulação e execução de políticas públicas ambientais, cujos efeitos persistem mesmo após a mudança de governo. Essa fragilidade institucional dificulta a transversalização da sustentabilidade no orçamento e no planejamento fiscal, resultando em ações fragmentadas e insuficientes (GTSC A2030, 2024).

O relatório apresenta 160 recomendações para a superação desses entraves, entre as quais se destaca a revisão das regras fiscais. Embora o novo arcabouço fiscal, que substituiu o teto de gastos (Emenda Constitucional 95/2016), tenha flexibilizado algumas restrições, ele ainda mantém limites que comprometem diretamente a viabilidade financeira dos ODS. Diante disso, torna-se urgente a criação de mecanismos fiscais que integrem critérios ambientais e sociais de forma estruturada, promovendo um alinhamento mais eficaz entre política econômica e sustentabilidade (GTSC A2030, 2024).

Nesse mesmo sentido, é primoroso a implementação plena do Plano Nacional de Adaptação à Mudança do Clima (PNA), com incorporação das dimensões de gênero e raça. Além disso, recomenda-se a criação de condicionantes ambientais para acesso a crédito público e privado, direcionando os fluxos de financiamento

62 O Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), uma das 57 organizações que integram o Grupo de Trabalho da Sociedade Civil para a Agenda 2030 (GT Agenda 2030) analisou 524 medidas normativas publicadas pelo Ministério do Meio Ambiente (MMA) e suas entidades, como o Ibama, em 2019 e 2020, entre portarias, resoluções, instruções normativas, deliberações e despachos. Destas, 317 apresentam algum grau de risco de redução do nível de proteção ambiental e, dessas 317, 48 foram consideradas de risco alto ou muito alto. Para o Inesc o governo está empenhado na estratégia de flexibilização das normas infralegais e de restrição e ou redução do escopo de atuação destes órgãos. Algumas destas normas ferem gravemente a capacidade de gestão ambiental e precisam ser reeditadas ou anuladas". Ver em https://gtagenda2030.org.br ›

para práticas de baixo impacto ambiental e incentivo à produção de alimentos saudáveis (GTSC A2030, 2024).

Embora o Brasil tenha formalmente aderido à Agenda 2030, a integração desses objetivos aos instrumentos nacionais de planejamento ainda é limitada e ocorre de maneira setorial, sem efetividade transversal, especialmente nas áreas fiscal e macroeconômica. Isso compromete a concretização das obrigações constitucionais e internacionais assumidas pelo Estado brasileiro (Lampert; Silveira, 2021).

Portanto, um dos principais desafios enfrentados pelo Brasil na implementação efetiva da Agenda 2030 seria a ausência de uma abordagem integrada e transversal nas políticas públicas, especialmente nas áreas fiscal e macroeconômica. Embora o país tenha formalizado seu compromisso com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), a aplicação prática desses objetivos ainda se dá de forma fragmentada, limitando seu alcance e impacto. Isso evidencia uma lacuna entre o discurso internacional e a ação governamental interna, comprometendo não apenas o cumprimento das metas globais, mas também a realização de direitos e garantias previstos na Constituição brasileira.

Para que a Agenda 2030 seja verdadeiramente efetiva, é fundamental que seus princípios sejam incorporados de maneira ampla e coerente no planejamento estatal, com articulação intersetorial e integração entre os níveis de governo. Nesse sentido, o novo arcabouço fiscal brasileiro, aprovado em 2023, representa uma oportunidade e, ao mesmo tempo, um teste para a compatibilização entre responsabilidade fiscal e desenvolvimento sustentável. A nova regra busca substituir o antigo teto de gastos por uma estrutura mais flexível, que permita maior previsibilidade e estabilidade macroeconômica, sem abrir mão de investimentos sociais e ambientais estratégicos. No entanto, sua efetividade dependerá da capacidade do Estado brasileiro de alinhar as metas fiscais com os compromissos da Agenda 2030, garantindo que a sustentabilidade orçamentária não seja alcançada à custa da exclusão social ou da degradação ambiental.

3. COLMATANDO A LACUNA: PROPOSTA DE UM ORÇAMENTO VERDE

O orçamento público brasileiro, destinado à área ambiental é historicamente deficitário e insuficiente para enfrentar os diversos desafios socioambientais do país. As estatísticas indicam que os recursos alocados para o Ministério do Meio Ambiente (MMA) e suas autarquias representam uma fração mínima do orçamento geral da União, frequentemente sujeitos a cortes e contingenciamentos, mesmo diante do agravamento da crise climática e da crescente degradação ambiental.

Dados relativos a valores de dotação inicial, empenho e valores pagos retirados do Orçamento Federal[63], nos anos de 2018 a 2024 disponibilizado pelo Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) demonstram que o Novo Arcabouço Fiscal conteve a expansão dos gastos do Governo Federal relativas ao meio ambiente.

Os dados obtidos foram extraídos no dia 21/05/2025 e são referentes à Base SIAFI de 20/5/2025. Trata-se dos valores referentes ao Orçamento Federal entre os anos de 2018 e 2024, visando trazer elementos concretos que permitam avaliar se houve ou não um retrocesso orçamentário em função da implementação no Novo Arcabouço Fiscal (PLP, 93/2023) no ano de 2023.

No Painel do Orçamento Federal (POF) foi realizada uma consulta livre selecionado os filtros dos anos de 2018 a 2024. Selecionou-se, também, a esfera do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social. Selecionaram-se as métricas de Dotação Inicial, Valores Empenhados e Valores pagos. Posteriormente fora feito o mesmo processo, mas agora selecionando, na opção de órgão orçamentário, o Ministério do Meio ambiente entre 2017 e 2024. Os dados foram extraídos do Painel do Orçamento Federal e organizados e trabalhados em planilha retro.

63 Disponível em: https://www1.siop.planejamento.gov.br

Tabela 1 - Evolução nominal do Orçamento Federal de 2018 a 2024

Ano	Dotação Inicial (R$ tri)	Δ Dotação %	Empenhado (R$ tri)	Δ Empenhado %	Pago (R$ tri)	Δ Pago %
2018	3,50	2,62%	2,76	6,72%	2,62	5,52%
2019	3,26	-6,93%	2,85	3,24%	2,71	3,44%
2020	3,57	9,30%	3,72	30,61%	3,54	30,41%
2021	4,16	16,71%	4,05	8,84%	3,86	9,22%
2022	4,73	13,59%	4,26	5,18%	4,06	5,14%
2023	5,20	9,96%	4,59	7,92%	4,36	7,52%
2024	5,41	4,16%	4,90	6,63%	4,65	6,48%

Fonte: Painel do Orçamento Federal 2018/2024. Elaboração própria ,2025.

Os dados acima evidenciam que, entre 2018 e 2024, houve um crescimento nominal expressivo nos valores dotados, empenhados e pagos do Orçamento Federal, com destaque para a trajetória ascendente das dotações iniciais, que passaram de R$ 3,50 trilhões para R$ 5,41 trilhões, um incremento acumulado de 54% no período. Esse aumento global não ocorreu de forma homogênea ao longo dos anos: entre 2018 e 2022, o crescimento foi de aproximadamente R$ 1,23 trilhão, correspondendo a 35%, o que reflete uma tendência de expansão fiscal moderada, provavelmente impulsionada por políticas de recuperação econômica e ampliação dos gastos sociais durante e após o período crítico da pandemia da COVID-19. Já entre 2023 e 2024, observa-se um incremento adicional de R$ 0,68 trilhão em relação a 2022, equivalente a 14%, o que pode estar associado à mudança no regime fiscal com a substituição do teto de gastos pelo Novo Arcabouço Fiscal, permitindo maior flexibilidade no planejamento orçamentário.

No entanto, essa tendência ascendente encontra uma inflexão em 2019, único ano do período analisado a registrar variação negativa na dotação orçamentária inicial, com queda de 6,93% em relação a 2018. Tal redução pode ser interpretada à luz de fatores macroeconômicos e políticos específicos daquele período, notadamente a intensificação da política de austeridade fiscal e o aprofundamento das restrições impostas pela Emenda Constitucional nº 95/2016, que limitava severamente a expansão das despesas primárias. A retração orçamentária de 2019 pode ser compreendida, ainda, como reflexo do alinhamento político do governo federal à agenda de contenção de gastos públicos, com impacto direto sobre a capacidade estatal de financiar políticas públicas essenciais, inclusive aquelas voltadas à proteção socioambiental.

O contraste entre o comportamento orçamentário de 2019 e os anos posteriores, especialmente 2023 e 2024, reforça a tese de que a mudança do regime fiscal alterou, ainda que parcialmente, os vetores de expansão do gasto público. No entanto, mesmo com o aumento global das dotações, o orçamento ambiental manteve-se estruturalmente marginalizado, como demonstrado pela estabilidade relativa das dotações destinadas ao Ministério do Meio Ambiente, que oscilaram em patamares inferiores a 0,1% do orçamento total da União. Isso demonstra que o crescimento do orçamento federal, por si só, não implica em maior prioridade ambiental, o que exige mecanismos específicos e vinculantes de alocação orçamentária, como o *green budget tagging*, que não foram contemplados no NAF.

Entre 2018 e 2024 houve um aumento de 2,14 tri nos valores empenhados, expansão acumulada de 78% no período analisado. Entre 2018 e 2022 essa expansão foi de 54% e entre 2023 e 2024, tendo como referência o ano de 2022, foi de 15%. Apesar de em 2019 ter havido um recuo da dotação inicial em relação ao ano anterior, tal tendência não se concretizou, já que neste ano houve um aumento real nos valores empenhados (3,24%) e pagos (3,44%). Todavia, é importante ressaltar que em 2019 os valores que foram empenhados (2,85 tri) e pagos (2,71 tri) foram menores que do que inicialmente dotados (3,26

tri). No que se refere aos valores pagos, entre 2018 e 2024 houve um aumento nominal de 2,03 tri e aumento pepercentual de 77%. Entre 2018 e 2022 o aumento acumulado foi de 55% e entre 2023 e 2024 de 15% em relação ao ano de 2022.

Os dados revelam que o pico de expansão do orçamento federal, em termos nominais, ocorreu no intervalo entre os exercícios financeiros de 2020 e 2021, período em que se verificou um aumento de aproximadamente R$ 1,15 trilhão nas dotações orçamentárias em relação ao ano de 2019. Este salto orçamentário coincide com o contexto crítico da pandemia da COVID-19, que deflagrou uma série de medidas excepcionais de natureza sanitária, social e econômica por parte do Estado brasileiro. A emergência pública de saúde, declarada em fevereiro de 2020, e a subsequente decretação do estado de calamidade pública, nos termos do Decreto Legislativo nº 6/2020, autorizaram o afastamento temporário das regras fiscais vigentes, especialmente do teto de gastos e da meta de resultado primário, o que proporcionou uma ampliação significativa da capacidade de gasto do governo federal.

No exercício de 2020, observa-se um aumento expressivo de 30,61% nos valores empenhados e de 30,41% nos valores efetivamente pagos em relação ao ano anterior. Essa elevação é reflexo direto da adoção de políticas públicas emergenciais, como o auxílio emergencial para trabalhadores informais, o incremento de transferências para entes subnacionais e a ampliação de despesas com saúde, o que levou o orçamento a operar sob uma lógica anticíclica, ainda que episódica, visando conter os impactos sociais e econômicos da crise sanitária. O comportamento expansionista da política fiscal nesse ano, portanto, rompeu momentaneamente com a racionalidade de austeridade imposta desde a vigência da Emenda Constitucional nº 95/2016, revelando a vulnerabilidade do modelo fiscal frente a choques externos e a fragilidade da contenção de despesas diante da necessidade de proteção de direitos fundamentais.

No exercício seguinte, 2021, ainda sob os efeitos prolongados da pandemia, mas com arrefecimento progressivo das medidas

emergenciais, verifica-se uma desaceleração no ritmo de crescimento orçamentário. O aumento nos valores dotados foi de 16,71%, nos empenhados de 8,84% e nos pagos de 9,22%. Essa moderação pode ser atribuída à reimposição gradual das regras fiscais suspensas no ano anterior e ao esforço governamental de reconstrução da trajetória de equilíbrio fiscal. No entanto, a redução da intensidade do gasto também evidencia os limites estruturais da política orçamentária brasileira em sustentar, de forma contínua, níveis adequados de investimento em políticas públicas universais, notadamente aquelas voltadas à mitigação da desigualdade socioambiental, à transição ecológica justa e ao cumprimento dos compromissos climáticos multilaterais.

Essas correlações históricas e contextuais demonstram que, embora o orçamento federal tenha conhecido momentos pontuais de expansão expressiva, tais como os verificados entre 2020 e 2021, essa ampliação não resultou em um redesenho estrutural das prioridades do gasto público. A ausência de mecanismos permanentes de vinculação ambiental nas regras fiscais impediu que o ciclo emergencial de expansão fiscal fosse aproveitado como oportunidade para incorporar a sustentabilidade como eixo central do planejamento orçamentário. Em vez disso, os gastos ambientais permaneceram marginais mesmo no ápice da mobilização fiscal da pandemia, o que confirma a desconexão crônica entre política fiscal e agenda climática no Brasil.

Tabela 2 - Do orçamento planejado ao executado

Ano	Δ Dotação %	Δ Empenhado %	Δ Pago %
2018	2,62%	6,72%	5,52%
2019	-6,93%	3,24%	3,44%
2020	9,30%	30,61%	30,41%
2021	16,71%	8,84%	9,22%

2022	13,59%	5,18%	5,14%
2023	9,96%	7,92%	7,52%
2024	4,16%	6,63%	6,48%

Fonte: Painel do Orçamento Federal 2018/2024. Elaboração própria ,2025.

A partir de 2022 observa-se um movimento de inflexão na trajetória de crescimento do orçamento público federal, caracterizado, inicialmente, por uma estabilização relativa, e, na sequência, por uma desaceleração mais acentuada, tendência que se consolida nos exercícios de 2023 e 2024. Esse comportamento sinaliza não apenas alterações conjunturais, mas uma transformação estrutural na lógica de expansão fiscal do Estado brasileiro. A análise das médias anuais de crescimento dos principais agregados orçamentários, dotações iniciais, valores empenhados e valores pagos, permite identificar com clareza o momento em que se rompe a dinâmica de crescimento contínuo iniciada em 2018, especialmente no que se refere ao impulso estatal em contextos de crise, como o da pandemia de COVID-19.

No período anterior à vigência do Novo Arcabouço Fiscal, entre 2018 e 2022, a média anual de crescimento das dotações orçamentárias foi de 7,23%, enquanto os valores empenhados cresceram, em média, 10,12% ao ano, e os valores efetivamente pagos, 10,35%. Tais índices não apenas indicam um crescimento nominal significativo, mas revelam também a capacidade do Estado de mobilizar recursos em momentos críticos, especialmente entre 2020 e 2021, quando a crise sanitária global impôs a necessidade de suspensão temporária dos limites fiscais fixados pela Emenda Constitucional nº 95/2016. O relaxamento das amarras orçamentárias, sob o argumento da excepcionalidade da calamidade pública, ensejou a ampliação substancial da atuação estatal, com o incremento de políticas emergenciais e de transferência de renda, reativando a função redistributiva do orçamento, ainda que de forma conjuntural.

Contudo, a partir de 2023, com a instituição do Novo Arcabouço Fiscal pela Lei Complementar nº 200/2023, observa-se um reordenamento das diretrizes orçamentárias, voltado para o reequilíbrio fiscal sob uma lógica de expansão condicionada. No biênio 2023–2024, já sob a vigência do novo regime, a média de crescimento anual das dotações caiu para 7,06%, enquanto os valores empenhados cresceram 7,28% e os pagos, 7,00%. Embora essas cifras ainda indiquem crescimento nominal, a desaceleração é evidente, sinalizando o alinhamento progressivo das decisões orçamentárias aos limites e parâmetros estabelecidos pela nova regra fiscal, que impõe uma contenção estrutural das despesas primárias.

Essa inflexão é particularmente expressiva quando se compara a taxa de crescimento das dotações orçamentárias em 2021, que alcançou 16,7%, com a taxa registrada em 2024, de apenas 4,2%. Essa diferença, superior a doze pontos percentuais, evidencia não apenas o vigor da aplicação do Novo Arcabouço Fiscal como instrumento de contenção da expansão dos gastos públicos, mas também o deslocamento do centro de gravidade das finanças públicas para um modelo de austeridade mitigada. O novo regime, embora se afaste do congelamento linear imposto pelo teto de gastos da EC nº 95/2016, institui uma lógica de contenção baseada em metas de resultado primário e em limites atrelados à variação da receita primária líquida, permitindo expansão de até 70% do crescimento real da arrecadação. Na prática, trata-se de um modelo que busca conferir previsibilidade e estabilidade ao orçamento, mas que, ao fazê-lo, reprime a capacidade do Estado de responder a demandas estruturais, especialmente aquelas relacionadas à justiça climática e à transição ecológica.

A substituição do teto de gastos por um teto móvel, embora simbolize uma mudança de paradigma em termos de desenho fiscal, não rompe com a racionalidade tecnocrática de compressão dos investimentos públicos em áreas estratégicas. A lógica subjacente permanece sendo a da disciplina fiscal voltada à obtenção de credibilidade junto ao mercado e aos organismos multilaterais, em detrimento da ampliação de políticas redistributivas e ambientais.

A ausência de cláusulas socioambientais vinculantes no NAF, somada à inexistência de instrumentos como *o green budget tagging* ou metas climáticas integradas ao planejamento fiscal, reforça essa desconexão entre o aparato fiscal e os compromissos constitucionais e internacionais assumidos pelo Brasil no âmbito da Agenda 2030, do Acordo de Paris e da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima.

O processo de desaceleração fiscal promovido pelo NAF, embora revestido de argumentos de responsabilidade e prudência, tem efeitos concretos sobre a capacidade do Estado de concretizar os direitos fundamentais de terceira dimensão, especialmente o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88). O freio orçamentário imposto pelo novo regime compromete a viabilidade de políticas públicas transformadoras, e perpetua a lógica da escassez seletiva, na qual áreas consideradas periféricas ao núcleo da estabilidade macroeconômica, como a proteção ambiental, a transição energética e a adaptação às mudanças climáticas, permanecem marginalizadas no orçamento público.

Os dados não apenas evidenciam a eficácia técnica do NAF na contenção da expansão dos gastos, mas também revelam as limitações políticas e normativas de um regime fiscal que não integra, de forma orgânica, as dimensões ambientais e sociais ao núcleo da política econômica. A racionalidade que estrutura o novo arcabouço mantém a primazia do equilíbrio fiscal sobre a justiça distributiva e a sustentabilidade ambiental, configurando-se como uma forma de governabilidade orçamentária que reitera a separação entre o econômico e o social, entre o fiscal e o ecológico, em clara contradição com os imperativos constitucionais e civilizatórios do nosso tempo.

Tabela 3 - Taxa de Empenho e Taxa de Pagamento do Orçamento Federal (2018–2024)

Ano	Empenho/Dotação %	Pago/Empenho %

2018	78,67%	95,05%
2019	87,27%	95,23%
2020	104,28%	95,08%
2021	97,26%	95,41%
2022	90,05%	95,37%
2023	88,38%	95,02%
2024	90,48%	94,88%

Fonte: Painel do Orçamento Federal 2018/2024. Elaboração própria ,2025.

A partir do novo arcabouço fiscal constatou-se uma limitação orçamentária que compromete a capacidade do Estado de executar políticas públicas eficazes voltadas à conservação ambiental, à fiscalização, ao combate ao desmatamento e à promoção de práticas sustentáveis. A fragilidade do financiamento ambiental reflete uma visão ainda marginalizada da pauta ecológica dentro das prioridades governamentais e evidencia a necessidade de reestruturar o modelo orçamentário, de forma a garantir que a sustentabilidade ambiental seja tratada como um eixo estruturante e não acessório das políticas públicas.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou, em tempo da pandemia da Covid-19, sugestões para ajudar na recuperação econômica, como a melhoria das políticas macroeconômicas (orçamentárias e fiscais), o fortalecimento da governança e da proteção social. Entre as recomendações, destacaram-se medidas para promover um crescimento verde e sustentável. Em 2021, a OCDE publicou um relatório importante intitulado *Green Budget Tagging. Introductory Guidance and Principles*, ou seja, um modelo de orçamento verde: orientações e princípios introdutórios, sugerindo

que os países implementassem orçamentos verdes para apoiar os objetivos climáticos e ambientais. O documento enfatizava que, para que essa aplicação fosse eficaz, as decisões orçamentárias deveriam estar alinhadas aos objetivos nacionais, priorizando a transparência e a responsabilidade nas políticas governamentais.

Embora a OCDE tenha feito essa recomendação, ainda não existe uma definição universal de orçamento verde, nem um plano de ação padronizado. Contudo, alguns países já adotaram iniciativas de orçamento verde em suas políticas orçamentárias. Em setembro de 2019, a França anunciou que 10% de seus gastos seriam destinados ao meio ambiente, modelo seguido por Nepal, Guatemala, República do Kiribati e pelo estado indiano de Odisha (Lecuyer; |Postic; Doherty-Bigara, 2021). Segundo esses autores, o termo "orçamento verde" refere-se a práticas voltadas para a identificação e avaliação de itens no orçamento público que impactam a política ambiental de um país, como o uso de recursos públicos para mitigar as mudanças climáticas, combater a degradação do solo e promover a proteção da biodiversidade (Oliveira, 2024). Não há dúvida de que a criação de um orçamento com foco ambiental deve ser uma prioridade para os governos, uma vez que os objetivos de sustentabilidade, o combate à poluição e a proteção do meio ambiente e da biodiversidade são metas coletivas de todas as gerações, tanto presentes quanto futuras.

No Brasil, a iniciativa de elaboração da proposta orçamentária é do poder executivo, mais especificamente pelo **Ministério do Planejamento e Orçamento** (ou órgão equivalente), em articulação com a **Presidência da República** e os demais ministérios. O processo segue as regras da CF/88 e da **Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).** Este cenário evidencia que a **participação direta do povo no orçamento federal ainda é limitada,** o que fortalece a reacionalidade economista e fragiliza a democracia. (Baldo, 2022)

Em países democráticos com sistema capitalista, como o Brasil, o orçamento público desempenha o papel desafiador de equilibrar as demandas do Estado, do mercado e da sociedade. Dentro desse panorama, o orçamento é compreendido como um dos instrumentos

por meio dos quais o Estado busca validar e justificar sua atuação diante da população. É por meio do orçamento que se busca garantir que a maioria da população reconheça e legitime a autoridade do Estado e, principalmente, compreenda e aceite seus objetivos. Além disso, o orçamento é o instrumento que permite ao Estado organizar-se para atender às necessidades da coletividade. Essa lógica pode ser compreendida como uma racionalidade de três dimensões: a saber, a análise orçamentária sob a perspectiva da **eficiência funcional**, visando desempenho produtivo e resultados concretos, e, por fim, o critério de **aceitação política**, relacionado aos mecanismos participativos e consensuais de envolvimento dos cidadãos (Baldo, 2022)

Na contramão desta lógica, está o modelo orçamentário **participativo** traduz-se em um processo democrático no qual a população debate, **propõe e decide diretamente** sobre a alocação de parte dos recursos públicos, influenciando nas prioridades de investimento do governo, como obras, serviços e políticas públicas, fomentando maior **transparência, inclusão social e controle popular** sobre os gastos públicos o que fortaleceria a cidadania ativa e aproximaria a gestão pública das reais necessessidades sociais. (Gandin, 1994)

Nesse contexto, um orçamento verde, inclusivo e participativo seria uma ferramenta essencial, pois permitiria descentralizar as decisões públicas, transferindo parte da responsabilidade, que atualmente é quase exclusivamente do Executivo, para associações ligadas a fundos especiais, que teriam maior autonomia na gestão desses recursos. (Oliveira, 2024). Um orçamento verde (participativo) consistiria em modelo híbrido que agregaria a paticipação cidadã, com ênfase na partiicpação presencial para discussão, debates para propostas e votações que visem projetos ambientais mais sustentáveis e resilientes.

O que se assevera é que as discussões globais sobre tributação verde ainda são incipientes, exigindo reformas eficazes e justas. O que está em vigor, como o princípio do poluidor-pagador (que busca internalizar os custos ambientais para os empreendedores), as

renúncias fiscais para produtores de energia limpa (como a fotovoltaica e a eólica), e tributos ambientais (como a CIDE combustíveis), ainda não é suficiente para transformar o cenário da transição ecológica no país. Além disso, a falta de consenso internacional e regional sobre a tributação ambiental causa distorções na arrecadação de impostos verdes. No ordenamento jurídico brasileiro, não há uma legislação clara sobre tributação ambiental ou que contemple orçamentos verdes, o que resulta na ausência de vinculação das externalidades negativas aos impostos (Oliveira, 2024).

O orçamento verde, que busca integrar a sustentabilidade ambiental às decisões fiscais e orçamentárias, enfrenta diversos desafios no Brasil, como a resistência política em priorizar pautas ambientais, os recursos públicos limitados e, sobretudo, a ausência de um conceito institucional claro e padronizado sobre o que constitui um "orçamento verde". Sua principal função é direcionar as finanças públicas de forma mais sustentável, identificando gastos que tenham impacto positivo ou negativo sobre o meio ambiente, de modo a avaliar a eficácia das políticas públicas, propor reformas e alinhar as finanças nacionais aos compromissos climáticos e de desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, a aprovação do novo arcabouço fiscal em 2023 cria um contexto oportuno ,e ao mesmo tempo desafiador para a implementação de práticas orçamentárias mais alinhadas à sustentabilidade. O novo regime substitui o teto de gastos por regras baseadas no controle de despesas e metas de resultado primário, abrindo margem para uma gestão fiscal mais flexível. Isso pode permitir maior espaço para investimentos ambientais, desde que haja planejamento estratégico e vontade política. Ao promover a integração entre metas fiscais e ambientais, o orçamento verde também fortaleceria capacidades institucionais, desenvolveria competências técnicas em órgãos de planejamento e finanças, e ampliaria a transparência, permitindo que Executivo, legislativo e sociedade civil avaliem com mais clareza os impactos socioambientais das decisões orçamentárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente análise demonstrou, de forma minuciosa, a existência de um descompasso estrutural entre o regime fiscal instituído pela Lei Complementar nº 200/2023, o Novo Arcabouço Fiscal (NAF), e as exigências normativas, constitucionais e internacionais associadas à sustentabilidade ambiental e à justiça climática. A substituição do teto de gastos pela regra de crescimento condicionado das despesas primárias representa, inegavelmente, um avanço em termos de flexibilidade técnica e previsibilidade macroeconômica. No entanto, ao manter intacta a lógica de contenção orçamentária e ao não incorporar dispositivos vinculantes para a priorização de metas ambientais, o NAF perpetua uma racionalidade fiscal que ignora os imperativos ecológicos do século XXI.

A análise empírica dos dados orçamentários federais entre 2018 e 2024 corrobora essa tese. Verificou-se que, embora tenha havido um crescimento nominal das dotações, empenhos e pagamentos ao longo do período, a função "meio ambiente" permaneceu estruturalmente marginalizada na alocação de recursos, representando menos de 0,1% do orçamento total. Os quadros e tabelas demonstram que, mesmo nos anos em que o orçamento federal foi ampliado por fatores exógenos, como a pandemia da COVID-19, o repasse ao Ministério do Meio Ambiente e às políticas climáticas permaneceu tímido e desproporcional às necessidades do país e aos compromissos internacionais assumidos.

A partir da vigência do NAF, a desaceleração do ritmo de expansão orçamentária revela a força normativa do novo regime, que impõe um teto implícito ao crescimento das despesas primárias por meio da indexação parcial à variação da receita. Essa engenharia fiscal, embora mais adaptável que a EC 95/2016, sustenta-se sobre uma racionalidade técnica que privilegia metas quantitativas em detrimento da integração transversal de objetivos substantivos, como o combate à crise climática, a transição energética justa e a proteção dos bens ambientais comuns.

Do ponto de vista jurídico-normativo, o artigo evidenciou a omissão do NAF quanto à vinculação de despesas públicas aos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), da solidariedade (art. 3º, I), da função socioambiental (art. 170, VI) e da proteção ambiental (art. 225). Essa omissão não é apenas técnica, mas materialmente inconstitucional, na medida em que fragiliza a eficácia dos direitos fundamentais e compromete o dever do Estado de assegurar um meio ambiente ecologicamente equilibrado às presentes e futuras gerações. Ademais, revela-se incompatível com a tendência contemporânea de incorporação dos chamados *green budget tagging* e de avaliação de impacto climático nas decisões de gasto público, mecanismos já recomendados pela OCDE, FMI e ONU.

O conceito de "cegueira climática fiscal", desenvolvido ao longo do trabalho, sintetiza esse quadro de omissão ativa: o Estado formula seu planejamento financeiro a partir de premissas neutras apenas em aparência, pois a ausência de critérios ambientais equivale à perpetuação de prioridades orçamentárias convencionais e extrativas, que obstaculizam o financiamento de políticas de adaptação, mitigação e reparação socioambiental. Como apontado na análise dos dados empíricos, a desaceleração do crescimento do orçamento a partir de 2022, intensificada pela implementação do NAF em 2023 e 2024, opera como limite estrutural à ampliação de políticas públicas socioambientais, ainda que a retórica oficial prometa uma "nova âncora fiscal" comprometida com a justiça social.

Diante disso, impõe-se a construção de um novo paradigma orçamentário no Brasil: um modelo que integre de forma sistêmica a sustentabilidade ambiental à lógica fiscal, assegurando não apenas o equilíbrio entre receita e despesa, mas também a coerência entre as escolhas orçamentárias e os princípios constitucionais e pactos multilaterais firmados pelo país. A proposta de um orçamento verde, com critérios objetivos de elegibilidade ecológica, metas de rastreamento ambiental das despesas e instrumentos de *accountability* socioambiental, deixa de ser um ideal aspiracional e passa a configurar uma exigência democrática, normativa e civilizatória.

O NAF, tal como desenhado, falha ao não romper com a matriz fiscal autorreferida e ao não oferecer mecanismos institucionais para a reorientação do gasto público em direção à sustentabilidade. A superação dessa cegueira climática exige, portanto, mais do que ajustes pontuais: requer uma refundação da racionalidade financeira do Estado, centrada na justiça fiscal, na equidade intergeracional e na integridade ecológica do orçamento público.

REFERÊNCIAS

AGAMBEN, Giorgio. ***Estado de exceção***. São Paulo: Boitempo, 2004.

BALDO, Rafael Antônio. **Técnicas do Orçamento Público: funções, procedimentos formas e conteúdos**. Curitiba: Juruá, 2022

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. ***Diário Oficial da União***, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023. Institui o novo regime fiscal sustentável e dá outras providências. ***Diário Oficial da União***, Brasília, DF, 31 ago. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp200.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Painel do Orçamento Federal. **Ministério da Economia**. Disponível em: https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/painel-de-monitoramento. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 200**, de 30 agosto de 2023. Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico, com fundamento no art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022, e no inciso VIII do **caput** e no parágrafo único do art. 163 da Constituição Federal; e altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Diário Oficial da União. DOU de 31.8.2023.

BROCHADO, Acauã; BARBOSA, Flávia Fernandes Rodrigues; LEISTER, Maurício Dias; MARCOS, Rafael Perez; MOTA, Tatiana de Oliveira; SBARDELOTTO, Tiago; ARAÚJO, Vinícius Luiz Antunes. **Regras Fiscais**: uma proposta de arcabouço sistêmico para o caso brasileiro. Secretaria do Tesouro Nacional. Texto para Discussão. TD nº 31/2019.

Disponível em: 2019 TEXTOS_Texto 31.pdf (enap.gov.br). Acesso em: 29 de setembro de 2023.

DALLARI, Dalmo de Abreu; DINIZ, Maria Sylvia Zanella. ***Fundamentos de Direito Público e Constitucional.*** São Paulo: Saraiva, 2022.

FERRAZ, Octavio Luiz Motta. O orçamento público como instrumento de realização dos direitos fundamentais. ***Revista de Finanças Públicas***, v. 23, n. 2, p. 134–165, 2021.

GANDIN, Danilo. **A prática do planejamento participativo: na educação e em outras instituições, grupos e movimentos dos campos cultural, social, político, religioso e governamental**. Petropolis, RJ: Vozes, 1994

GOBETTI, Sergio Wulff. O novo arcabouço fiscal: limites e possibilidades**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas***, v. 31, n. 1, p. 11–35, 2023.

GTSC A2030. **VIII Relatório Luz da Sociedade Civil sobre a Agenda 2030 de Desenvolvimento Sustentável** – *2024*. Grupo de Trabalho da Sociedade Civil para a Agenda 2030. 2024. Disponível em: https://brasilnaagenda2030.org/relatorio-luz-2024. Acesso em: 24 maio 2025.

KERSTENETZKYK, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

LAMPERT, Gabriela; SILVEIRA, Isadora. Agenda 2030 e os desafios da transversalidade nas políticas públicas: o caso do planejamento e orçamento público brasileiro. **Revista de Direito, Estado e Telecomunicações**, v. 13, n. 2, p. 105-130, 2021. DOI: 10.26512/rdet.v13i2.37807.

LECUYER, Oskar; POSTIC, Sébastien; DOHERTY-BIGARA, Jennifer. “Budget vert”: des pistes pour une vraie valeur ajoutée. **iD4D**, Paris,

2020. Disponível em: https://ideas4development.org/en/green-budgeting-paths-real-added-value/. Acesso em: 17 nov. 2022.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público:** flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo, SP: Blucher, 2016. E-book Disponível em: https://plataforma.bvirtual.com.br. Acesso em: 26 maio 2025.

OCDE. *Green Budgeting: Towards Common Principles*. Paris: **OECD Publishing**, 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/environment/green-budgeting-towards-common-principles.htm. Acesso em: 15 jul. 2025.

OLIVEIRA, Helen Cristiany Pimenta de. **Orçamento Verde no Contexto do Estado de Exceção.** São Paulo: Editora Dialética, 2024.

ONU. ***Acordo de Paris***. Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima. Disponível em: https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement/the-paris-agreement. Acesso em: 15 jul. 2025.

PNUMA. *United Nations Environment Programme* – ***Green Fiscal Policy Network***. Disponível em: https://greenfiscalpolicy.org. Acesso em: 18 jul. 2025.

REFORMA TRIBUTÁRIA E CONFLITOS AMBIENTAIS: UMA ANÁLISE CRÍTICA DO IMPOSTO SELETIVO NO NORTE DE MINAS GERAIS

Fernando Heleno Fernandes de Souza Freire[64]
Eunice Vitória Lopes Pereira[65]
Paulo Henrique Campos Leite[66]

RESUMO

Este artigo realiza uma análise crítica da instituição do Imposto Seletivo (IS), introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, no contexto da Reforma Tributária brasileira, destacando seus potenciais impactos sobre comunidades tradicionais localizadas na região Norte de Minas Gerais. Embora concebido como instrumento de natureza extrafiscal com objetivos ambientais e sanitários, o tributo apresenta contradições normativas e operacionais ao não considerar desigualdades territoriais, socioculturais e econômicas comprovadas por indicadores oficiais de vulnerabilidade regional (IBGE, 2023; IPEA, 2022). A pesquisa desenvolve-se por meio de abordagem qualitativa, com base em revisão doutrinária, normativa e na análise crítica de tratados internacionais, como a Convenção nº 169 da OIT. Conclui-se que, na forma como está estruturado, o IS pode violar princípios constitucionais como dignidade da pessoa humana, isonomia tributária e capacidade contributiva, além de comprometer a função socioambiental da tributação.

Palavras-chave: Reforma tributária, Imposto seletivo, Direitos fundamentais, Comunidades tradicionais, Justiça fiscal.

64 Graduando do Curso de Direito da Unimontes - MG, fernandohfernandes8@gmail.com;

65 Graduanda pelo Curso de Direito da Unimontes - MG, evlp2204@gmail.com;

66 Professor Doutor do Curso de Direito da Unimontes - MG paulo.leite@unimontes.br;

ABSTRACT

This article conducts a critical analysis of the establishment of the Selective Tax (IS), introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, in the context of the Brazilian Tax Reform, highlighting its potential impacts on traditional communities located in the Northern region of Minas Gerais. Although designed as an extra-fiscal instrument with environmental and health objectives, the tax presents normative and operational contradictions by not considering territorial, sociocultural, and economic inequalities proven by official indicators of regional vulnerability (IBGE, 2023; IPEA, 2022). The research is developed through a qualitative approach, based on a doctrinal and normative review and a critical analysis of international treaties, such as ILO Convention No. 169. It is concluded that, as currently structured, the IS may violate constitutional principles such as human dignity, tax isonomy, and ability to pay, in addition to compromising the socio-environmental function of taxation.

Keywords: Tax reform, Selective tax, Fundamental rights, Traditional communities, Fiscal justice.

INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu um novo arranjo normativo para o sistema tributário brasileiro, criando o Imposto Seletivo (IS) como tributo de natureza eminentemente extrafiscal. Segundo a justificativa oficial, sua finalidade é desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde pública e ao meio ambiente, em consonância com ideais de sustentabilidade e proteção coletiva. E conforme apontado por Milaré e Moraes (2025) "O projeto atualmente em debate contempla a incidência do Imposto Seletivo sobre uma série de produtos", mas o principal foco deste trabalho seriam os veículos, embarcações poluentes e bens minerais extraídos.

Entretanto, uma análise crítica aponta fragilidades estruturais relevantes na configuração do tributo. A ausência de critérios técnicos

claros e de mecanismos de participação social coloca em risco sua efetividade. Conforme observa Folloni (2024), a extrafiscalidade permite relativizar o princípio da capacidade contributiva, mas essa flexibilização não pode legitimar um sistema que desconsidere compromissos constitucionais e internacionais. Nesse sentido, a falta de consulta prévia e informada às comunidades tradicionais, prevista na Convenção nº 169 da OIT (Decreto nº 5.051/2004), evidencia um risco de violações jurídicas e sociais.

O caso do Norte de Minas Gerais ilustra tais desafios. A região apresenta um dos mais baixos índices de desenvolvimento humano do estado (Atlas Brasil, 2022), elevada vulnerabilidade ambiental (ANA, 2023) e presença significativa de povos indígenas, quilombolas e geraizeiros. A aplicação do IS sem a devida sensibilidade a essas realidades ou sem a implementação de medidas compensatórias pode agravar desigualdades já consolidadas, configurando uma violação aos direitos fundamentais e comprometendo a legitimidade do instrumento tributário.

O objeto central deste artigo é, portanto, o Imposto Seletivo, analisado a partir de uma perspectiva que articula os campos do Direito Tributário, Constitucional, Ambiental e dos Direitos Humanos. A pesquisa busca examinar de que forma a configuração atual do IS pode resultar em efeitos regressivos e inconstitucionais, especialmente sobre comunidades tradicionais, propondo critérios normativos e institucionais para sua revisão.

A abordagem metodológica adotada é qualitativa, de natureza exploratória e analítico-crítica. Utilizou-se análise documental de normas constitucionais e infraconstitucionais, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (como a ADI 3.378/DF), tratados internacionais e experiências fiscais subnacionais (como o ICMS Ecológico do Paraná). O embasamento teórico está fundado em bibliografia especializada para evidenciar como a adoção acrítica de instrumentos tributários pode aprofundar desigualdades históricas e comprometer direitos fundamentais, sobretudo em contextos sociais marginalizados.

1. CONFLITOS CONSTITUCIONAIS E SOCIOAMBIENTAIS NA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu uma reconfiguração substancial no sistema tributário brasileiro ao instituir o Imposto Seletivo (IS). Concebido como um instrumento de natureza extrafiscal, sua finalidade declarada é desestimular o consumo de bens e serviços considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente. Todavia, a formulação deste tributo, ainda carente de regulamentação específica, suscita questionamentos quanto à sua conformidade com princípios constitucionais basilares, como a justiça fiscal, a isonomia, a capacidade contributiva e a função socioambiental da tributação.

O ponto central da crítica reside na lógica uniformizadora e nacional do IS, que tende a desconsiderar as profundas desigualdades estruturais e as especificidades socioculturais do país. Essa abordagem torna-se particularmente problemática em territórios historicamente marginalizados, como o Norte de Minas Gerais, região que concentra baixos índices de desenvolvimento socioeconômico e elevada vulnerabilidade ambiental. Nela, comunidades tradicionais como indígenas, quilombolas, ribeirinhos e geraizeiros possuem formas singulares de organização e subsistência que não são contempladas por critérios tributários genéricos. A ausência de sensibilidade a essas realidades contrasta com o papel ideal do Estado que, como aponta Barroso (2018, p. 55), deve ser um "instrumento da sociedade para combater a injustiça social".

Diante desse cenário, torna-se imperiosa uma análise do Imposto Seletivo a partir de uma abordagem jurídico-interdisciplinar, que articule elementos do Direito Constitucional, Tributário, Ambiental e dos Direitos Humanos. Tal análise visa aferir a compatibilidade do tributo com os fundamentos do Estado Democrático de Direito e com as obrigações internacionais assumidas pelo Brasil, notadamente a Convenção nº 169 da OIT, que assegura o direito à consulta prévia, livre e informada às comunidades tradicionais.

A presente seção examinará, portanto, os marcos teóricos e normativos da tributação ambiental no Brasil. Serão aprofundadas, nas subseções seguintes, a função dos tributos extrafiscais, a apropriação do conceito de desenvolvimento sustentável e a imperativa observância dos direitos territoriais e culturais na formulação de políticas fiscais.

1.1 O "DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL" E SUA APROPRIAÇÃO IDEOLÓGICA NO DIREITO BRASILEIRO

O conceito de desenvolvimento sustentável, tal como formulado originalmente no Relatório Brundtland (1987), fundamenta-se na ideia de atender às necessidades das gerações presentes sem comprometer a capacidade das futuras gerações de suprirem as suas próprias, tendo sido replicado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, considerada um marco normativo ambiental, que consagra expressamente, em seu artigo 225, o direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo. Essa noção, incorporada na agenda internacional desde a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio-92), influenciou diretamente a formulação de normas constitucionais e infraconstitucionais no Brasil.

Contudo, como observa Vizeu et al. (2012), a institucionalização do desenvolvimento sustentável no discurso jurídico e econômico nacional vem acompanhada de um esvaziamento crítico de seu conteúdo. Ao ser apropriado pelo aparato estatal e pelo setor privado, o conceito transforma-se em instrumento ideológico de reconciliação entre interesses contraditórios: a preservação ambiental e a lógica de expansão do capital. O discurso jurídico-normativo brasileiro, ao adotar o desenvolvimento sustentável como diretriz de políticas públicas, nem sempre garante a efetiva proteção socioambiental dos grupos mais vulneráveis. Em muitas situações, o conceito opera como um "imperativo moral" abstrato, cuja finalidade é legitimar

intervenções de mercado, em vez de promover justiça ecológica. Segundo Acselrad (2009, p. 20), tanto empresas quanto governos costumam defender iniciativas alinhadas à chamada "modernização ecológica. Essa abordagem busca conciliar ganhos econômicos e dinamização de mercados, ao mesmo tempo em que transfere ao mercado a responsabilidade institucional de enfrentar os problemas de degradação ambiental, operando dentro de uma lógica essencialmente econômica.

Esse processo de "captura semântica" tem sido identificado inclusive em normas constitucionais e políticas setoriais. O artigo 170 da Constituição, ao estabelecer os princípios da ordem econômica, menciona a defesa do meio ambiente (inciso VI) ao lado da livre concorrência (inciso IV) e da valorização do trabalho humano (inciso VIII), o que denota um equilíbrio frágil e sujeito a tensões normativas. A retórica do equilíbrio entre crescimento e proteção ambiental se reflete, por exemplo, na ausência de regulamentação efetiva de instrumentos como o princípio da precaução, da equidade intergeracional e do protetor-recebedor.

No plano tributário, a adoção de medidas fiscais "verdes", como o Imposto Seletivo, o ICMS Ecológico e o IPTU Verde, revela essa tensão entre forma e substância. Ainda que, em tese, promovam objetivos ambientais, essas políticas frequentemente operam como instrumentos de controle fiscal e arrecadatório, dissociados de processos participativos e territorializados. Como aponta a literatura crítica, com pontos de vista de diferentes áreas, como Henri Acselrad(2009), Amartya San (2000), Aldimar Rossi (2011), a função extrafiscal da tributação só realiza seu potencial ecológico quando acompanhada de mecanismos de deliberação democrática, respeito à diversidade sociocultural e responsabilização institucional. Sem isso, o aparato fiscal corre o risco de perpetuar desigualdades, como o racismo ambiental e a desterritorialização dos povos, sob o disfarce da sustentabilidade.

O Imposto Seletivo é uma inovação introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que

reformulou significativamente o sistema de tributação sobre o consumo. Previsto no artigo 153, inciso VIII, da Constituição Federal, este imposto é de competência da União e incide sobre a produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Diferente dos tributos com função meramente arrecadatória, o Imposto Seletivo possui natureza extrafiscal, voltado à regulação de comportamentos sociais e econômicos, como o desestímulo ao consumo de produtos nocivos. Conforme destaca Folloni (2024), sua estrutura não pode ser compreendida como um simples instrumento de arrecadação, pois, ao selecionar fatos geradores com base na nocividade, rompe com os critérios clássicos da capacidade contributiva e igualdade tributária, exigindo fundamentação jurídica e científica sólida. A criação do tributo reflete mudanças no cenário político brasileiro, com maior ênfase na tributação verde, na responsabilização ambiental e na busca por um sistema tributário mais eficiente, transparente e coerente com os princípios constitucionais modernos. Ao lado da criação do IBS e da CBS, o Imposto Seletivo reforça o caráter seletivo e orientador da nova política fiscal, marcando uma guinada na forma como o Estado brasileiro lida com a tributação sobre o consumo.

Na prática, o uso instrumental do conceito de sustentabilidade no direito tributário contribui para a marginalização de populações periféricas e tradicionais. Conforme aponta Bullard (2005, p. 2), o racismo ambiental pode ser compreendido como qualquer política, prática ou diretriz que, voluntária ou involuntariamente, afete ou prejudique de maneira desigual indivíduos, grupos ou comunidades com base em sua raça ou cor, ou seja, a exclusão de comunidades quilombolas, indígenas e ribeirinhas dos debates sobre política tributária ambiental constitui não apenas uma falha institucional, mas também uma violação dos princípios constitucionais da cidadania (art. 1º, II), da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), da função social da propriedade (art. 5º, XXIII) e da justiça fiscal (implícita nos arts. 145, §1º, e 150, II, da CF/88).

Em suma, o desenvolvimento sustentável, embora alçado à condição de princípio normativo, sofre reducionismos e distorções que comprometem sua função transformadora. Em vez de promover um modelo de tributação sensível às desigualdades socioambientais e de justiça socioambiental, a retórica fiscal atual contribui para consolidar políticas de ajuste ecológico regressivo, que oneram os territórios mais frágeis e silenciam os sujeitos historicamente marginalizados. Tal contradição será aprofundada nas seções seguintes, à medida que se analisa a estrutura e os efeitos jurídicos do Imposto Seletivo.

1.2 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL SOB A PERSPECTIVA DO IMPOSTO SELETIVO E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS: A CRÍTICA DO MINISTRO MARCO AURÉLIO NA ADI 3.378/DF

O sistema jurídico-ambiental brasileiro tem incorporado, especialmente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, uma série de princípios voltados à proteção do meio ambiente como direito fundamental de todos. Entre os mecanismos normativos de proteção ambiental, destaca-se o uso da tributação com finalidade extrafiscal, como meio de induzir comportamentos sustentáveis e internalizar os custos ambientais das atividades econômicas. O Imposto Seletivo (IS), recentemente introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, insere-se nesse contexto como um tributo voltado ao desestímulo de produtos ou serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 institui o IS como um dos pilares do novo sistema tributário nacional, conferindo-lhe natureza extrafiscal com previsão de incidência sobre bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde humana (art. 153 da CF/88). O dispositivo determina que lei complementar definirá os bens e serviços sujeitos à tributação, bem como as respectivas alíquotas, formas e prazos de cobrança. Em termos jurídicos, o IS guarda semelhança com tributos ambientais já existentes, como o ICMS Ecológico e o IPTU Verde.

No entanto, sua estrutura normativa ainda é vaga, e a ausência de parâmetros objetivos levanta sérias dúvidas quanto à sua efetividade, proporcionalidade e justiça fiscal, pois, a formulação deste tributo levanta um dilema central sobre quem arcará com os custos dessa nova política ambiental, um desafio bem sintetizado por Lopes (2005, p. 46):

> "Mas, como atingir este objetivo sem maior oneração aos bolsos dos contribuintes, se é sabido que os custos ambientais serão fatidicamente repassados aos preços dos produtos? Ou nos casos de incentivos, em que a redução na tributação demandará a busca, pelo Estado, de outras formas de financiamento de suas atividades, com conseqüências também sobre os contribuintes?"

O principal problema reside no fato de que, ao incidir de forma abstrata e uniforme sobre produtos considerados "prejudiciais", o IS ignora as profundas desigualdades territoriais e socioeconômicas do Brasil, afetando especialmente comunidades que dependem desses produtos para sua subsistência, como combustíveis em regiões sem energia elétrica, alimentos industrializados em zonas com insegurança alimentar, ou serviços essenciais em áreas sem infraestrutura básica. Essa lógica centralizada desconsidera os princípios constitucionais da isonomia tributária (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da função social da tributação (arts. 5º, XXIII, e 170, III e VI, da CF/88).

Esse debate já foi antecipado, em termos paradigmáticos, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.378, em que se discutiu a validade do artigo 36 da Lei nº 9.985/2000, norma que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC). Na ocasião, a Confederação Nacional da Indústria questionou a constitucionalidade da compensação ambiental imposta de forma prévia à concessão de licenças ambientais, independentemente da comprovação de dano

concreto. O Ministro Carlos Ayres Britto, relator da ADI, fundamentou seu voto no princípio do "usuário-pagador", segundo o qual o empreendedor deve arcar com os custos da preservação ambiental, ainda que esses custos não estejam diretamente vinculados a um dano específico.

No entanto, em voto divergente, o Ministro Marco Aurélio apresentou uma crítica contundente. Para ele, a compensação ambiental prevista no artigo 36 da Lei nº 9.985/2000 configura um tributo disfarçado, por impor ao empreendedor uma obrigação pecuniária sem a demonstração do fato gerador, ou seja, do efetivo dano ambiental. Ele alerta que a compensação ambiental, ao ser exigida com base no custo do investimento total do empreendimento, e não no dano concreto, rompe com os princípios da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva e da razão suficiente. Nas palavras do então Ministro:

> Há imposição de desembolso para obter-se a licença, sem mesmo saber-se da extensão de danos causados. Mais do que isso, em desprezo total ao princípio da razão suficiente, estabelece [...] os custos totais previstos para a implantação do empreendimento e não o possível dano verificado. (STF, ADI 3.378/DF)

O Ex Ministro Marco Aurélio também critica a presunção absoluta de dano adotada pela norma legal, defendendo que tal presunção, se admitida, deveria ao menos ser relativa, ou seja, admitir prova em contrário por parte do empreendedor. A compensação, segundo ele, só faria sentido como mecanismo excepcional, cabível apenas quando restasse comprovado que os danos são não mitigáveis ou não recuperáveis. Qualquer outra leitura implicaria a transformação da compensação em um imposto ambiental, o que demandaria uma reforma constitucional e ofenderia o sistema tributário atual.

Essa crítica é extremamente pertinente à luz da instituição do IS. O novo imposto, ao assumir uma lógica similar, ou seja, a presunção

generalizada de dano sem considerar contextos específicos, incorre nos mesmos vícios estruturais apontados por Marco Aurélio: presunção sem base empírica, ausência de participação social, desrespeito à capacidade contributiva e indefinição de base de cálculo e critérios objetivos. O IS, tal como formulado, pode se tornar um mecanismo regressivo, que tributa de forma desproporcional sujeitos vulneráveis, exatamente como denunciado na ADI 3.378.

Ademais, a função promocional da tributação ambiental, embora legítima, não pode atropelar garantias constitucionais, nem operar com base em ficções jurídicas que desconsideram a realidade dos territórios periféricos. A legalidade estrita (art. 150, I), a seletividade e a essencialidade (art. 153, §3º, I), além da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), devem ser os alicerces de qualquer política tributária com pretensões socioambientais. Como destacou o Ministro Marco Aurélio, a forma não pode sobrepujar a substância, e a defesa do meio ambiente deve ser feita com justiça, equidade e segurança jurídica — e não às custas da ampliação das desigualdades.

É exatamente essa incoerência que se observa na criação recente do Imposto Seletivo, cuja proposta será analisada na próxima seção.

1.3 A INEFETIVIDADE DO IMPOSTO SELETIVO FRENTE AOS GRANDES POLUIDORES: CONTRADIÇÕES PRÁTICAS E EXPERIÊNCIAS ALTERNATIVAS

A implementação do Imposto Seletivo, ainda que formalmente justificada pela intenção de desestimular condutas e consumos ambientalmente danosos, apresenta sérias limitações quando confrontada com a realidade prática da política fiscal brasileira. Um dos principais paradoxos está no fato de que os maiores responsáveis por danos socioambientais, como grandes empreendimentos minerários e energéticos, muitas vezes escapam da incidência efetiva desses tributos, enquanto comunidades vulneráveis e consumidores de bens essenciais arcam com os custos dessa tributação seletiva,

como aponta Flyvbjerg (2003), o autor aponta que as avaliações de impacto ambiental, um requisito legal para megaempreendimentos, sofrem de falhas sistemáticas.

Ele identifica três grandes fraquezas: a imprecisão das previsões de impacto, um escopo de análise limitado a um horizonte temporal curto e uma integração deficiente dos resultados no processo decisório. Essas críticas, originadas de estudos europeus, encontram forte paralelo no Brasil, onde os estudos de impacto ambiental costumam subestimar as consequências para comunidades tradicionais, priorizando a análise dos aspectos físicos do território em detrimento dos sociais..

A experiência recente com o caso da Sigma Lithium, no Vale do Jequitinhonha (MG), é emblemática. Apesar de seu discurso vinculado à transição energética global e à "mineração verde", a empresa enfrenta uma série de denúncias e questionamentos de pesquisadores, ativistas e comunidades locais, que apontam riscos ambientais e sociais sérios decorrentes da extração de lítio na região. Estudos indicam que a atividade ameaça a segurança hídrica e compromete modos de vida tradicionais, em uma das áreas mais fragilizadas socioeconomicamente do país. Ainda assim, não há qualquer previsão clara de que esse tipo de empreendimento esteja sujeito ao Imposto Seletivo, revelando a fragilidade do critério normativo de "prejuízo ambiental" no texto constitucional e na futura legislação complementar (Observatório da Mineração, 2023).

Situação análoga pode ser observada no caso da Vale S.A., cuja trajetória recente inclui o rompimento de duas barragens de rejeitos em Minas Gerais, Mariana (2015) e Brumadinho (2019), com consequências socioambientais devastadoras. Apesar da repercussão internacional e dos compromissos judiciais firmados para reparação, não há qualquer sinal de que a empresa venha a ser submetida a um regime tributário especial sob o escopo do IS. Pelo contrário, é comum que tais agentes econômicos se beneficiem de regimes de isenção, incentivos à exportação e ausência de mecanismos efetivos de

compensação fiscal, o que desvirtua o princípio do poluidor-pagador e fragiliza a função regulatória da tributação ambiental.

Esse descompasso evidencia que o IS, ao se estruturar sobre critérios genéricos e desvinculados das realidades territoriais, corre o risco de se converter em um instrumento simbólico e tecnocrático, cuja aplicação concreta recairá, predominantemente, sobre pequenos produtores, consumidores urbanos periféricos e populações tradicionais. Isso não apenas reforça desigualdades já existentes, mas compromete a legitimidade democrática da política tributária, ao ignorar deliberadamente os principais vetores de degradação ambiental sistêmica.

Por outro lado, experiências subnacionais como o ICMS Ecológico demonstram que é possível construir instrumentos fiscais mais sensíveis às realidades locais e voltados ao estímulo positivo de práticas sustentáveis. No estado do Paraná, por exemplo, o ICMS Ecológico beneficia atualmente 59% dos municípios, com repasses proporcionais ao cumprimento de metas de preservação ambiental, proteção de mananciais e gestão de resíduos sólidos. Trata-se de uma política pública que, embora imperfeita, vincula arrecadação à performance ambiental municipal e estimula o protagonismo local na gestão ecológica (Agência de Notícias do Paraná, 2024).

Diferentemente do IS, o ICMS Ecológico é distributivo, descentralizado e parametrizado por indicadores objetivos. Não penaliza o consumo ou a pobreza, mas busca corrigir assimetrias históricas por meio de incentivos fiscais. Sua estrutura pode, portanto, servir como paradigma para o redesenho de tributos ambientais federais, ancorados em justiça fiscal, participação popular e sensibilidade territorial.

Em síntese, o modelo atual do Imposto Seletivo ignora as estruturas reais de poder e desigualdade que moldam a relação entre meio ambiente, economia e tributação no Brasil. Ao não atingir agentes poluidores de grande escala e ao desconsiderar mecanismos territoriais como o ICMS Ecológico, o IS revela-se inefetivo como instrumento de transição ecológica. Mais do que um tributo "verde",

o IS precisa ser redesenhado sob a ótica da justiça ambiental, sob pena de perpetuar, sob novas roupagens, velhas formas de injustiça tributária e socioambiental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise empreendida neste artigo demonstra que o Imposto Seletivo (IS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um avanço formal ao incorporar a extrafiscalidade ambiental no sistema tributário brasileiro. Contudo, revela uma dissonância fundamental entre seus objetivos declarados e sua arquitetura normativa. A promessa de desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente fragiliza-se diante da ausência de critérios objetivos, parâmetros técnicos territorializados e mecanismos de participação social. Segundo Antônio Herman Benjamin, a eficácia de políticas tributárias ambientais depende de sua capacidade de integrar critérios técnicos e participação comunitária, elementos ausentes na atual configuração do IS (BENJAMIN, 2010, p. 45). Essa fragilidade se manifesta especialmente em contextos regionais marcados por desigualdades históricas, onde a falta de adaptações locais pode transformar o tributo em uma ferramenta que, em vez de proteger o meio ambiente, acaba por penalizar indiretamente comunidades que dependem de recursos básicos para sobrevivência, sem oferecer contrapartidas efetivas para mitigar impactos acumulados. Assim, o tributo emerge como um dispositivo normativo desprovido de densidade técnica e legitimidade democrática, cujo potencial para agravar desigualdades socioambientais supera sua capacidade de promover a justiça ecológica, demandando uma revisão urgente para alinhar teoria e prática em um país de dimensões continentais como o Brasil.

Na sua forma atual, o Imposto Seletivo corre o risco de se tornar um instrumento meramente simbólico, inócuo frente aos grandes agentes poluidores e regressivo para populações vulneráveis. Sua concepção

centralizada ignora as heterogeneidades territoriais e socioeconômicas do Brasil, onde regiões periféricas enfrentam desafios únicos que não são capturados por uma abordagem uniforme. Esse modelo contrasta com o federalismo cooperativo ambiental, como o ICMS Ecológico adotado no Paraná e no Pará, que valoriza indicadores de desempenho ambiental e fortalece a governança local, permitindo que municípios invistam em preservação e desenvolvimento sustentável de forma adaptada às suas realidades específicas. No Norte de Minas Gerais, por exemplo, a mineração desregulada em áreas como Montes Claros intensifica a vulnerabilidade de comunidades quilombolas, que não são contempladas pelo IS em sua forma atual, pois o tributo não prevê mecanismos para diferenciar impactos em territórios com baixa infraestrutura e alta dependência de atividades econômicas locais. Essa lacuna perpetua dinâmicas de racismo ambiental, conforme teorizado por Bullard, e aprofunda a invisibilidade jurídica de povos e comunidades tradicionais, que frequentemente arcam com os custos ambientais sem benefícios proporcionais, agravando ciclos de exclusão social e degradação ecológica.

Sob a ótica da hermenêutica constitucional, o Imposto Seletivo colide com pilares da ordem jurídica brasileira. Viola a dignidade da pessoa humana e a isonomia material, ao impor ônus desproporcionais a populações marginalizadas, que em regiões como o Norte de Minas Gerais enfrentam barreiras adicionais devido à falta de acesso a alternativas sustentáveis. Fere a função socioambiental da propriedade e da tributação, ao não vincular a arrecadação à reparação de danos ambientais, deixando comunidades afetadas por poluição sem recursos para recuperação local. Desconsidera a capacidade contributiva em sua dimensão extrafiscal, ignorando impactos regressivos sobre os mais pobres, que podem ver seus custos de vida elevados sem contrapartidas em serviços públicos ou proteção ambiental. Além disso, afronta o princípio democrático e o direito à participação, negligenciando compromissos internacionais, como a consulta livre, prévia e informada às comunidades afetadas, prevista na Convenção nº 169 da OIT, e as recomendações do Acordo de Paris

para inclusão de comunidades locais em políticas climáticas, o que compromete a legitimidade de uma medida que deveria promover equidade em vez de perpetuar divisões territoriais.

A superação desses vícios exige a reestruturação normativa do Imposto Seletivo por meio de lei complementar, orientada por quatro eixos: (i) critérios objetivos e tecnicamente fundamentados para definir bens e serviços tributáveis, baseados em estudos de impacto socioambiental e no princípio do poluidor-pagador, garantindo que a tributação seja adaptada a realidades regionais diversas; (ii) nexo causal direto entre arrecadação e mitigação de danos, destinando recursos a fundos socioambientais com governança transparente, para que os benefícios cheguem diretamente às áreas afetadas; (iii) instrumentos compensatórios e redistributivos que priorizem comunidades impactadas, promovendo investimentos em infraestrutura sustentável; e (iv) mecanismos de participação social vinculante, como a consulta prévia, para assegurar que vozes locais sejam ouvidas na definição das alíquotas e aplicações. Essa reestruturação, contudo, enfrenta desafios políticos, como a pressão de setores econômicos de alto impacto ambiental, que resistem à aplicação rigorosa do princípio do poluidor-pagador, demandando um debate amplo para superar resistências e alinhar o tributo aos ideais de sustentabilidade inclusiva.

Em última análise, a correção de rota do Imposto Seletivo transcende ajustes técnicos; exige uma revisão paradigmática. Um sistema tributário comprometido com a sustentabilidade deve ouvir ativamente os territórios, responsabilizar grandes emissores de danos ambientais e valorizar modos de vida que conservam ecossistemas, especialmente em regiões como o Norte de Minas Gerais, onde a preservação cultural e ambiental é essencial para a sobrevivência local. Somente com essa reorientação, o Imposto Seletivo poderá transcender sua condição de promessa vazia e se tornar um pilar efetivo para a justiça ecológica e a equidade social no Brasil, contribuindo para um modelo tributário que não apenas arrecada, mas transforma realidades sociais e ambientais de forma duradoura.

REFERÊNCIAS

ACSELRAD, Henri**. Justiça ambiental e construção social do risco.** Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 24, n. 69, p. 15-26, 2009. ACSELRAD, Henri. **Justiça ambiental: ação coletiva e estratégias argumentativa*s*.**

AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS E SANEAMENTO BÁSICO (Brasil). Superintendência de Regulação de Saneamento Básico. **Relatório de Análise de Impacto Regulatório n.º 1/2023/COARE/SSB**. Brasília, DF: ANA, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/ana/pt-br/assuntos/governanca-regulatoria/analise-de-impacto-regulatorio-air/air-realizadas/RelatriodeAnlisedeImpactoRegulatrion12023COAESSSB.pdf. Acesso em:. 25 de agosto de 2025

ANFIP; FENAFISCO. **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: Plataforma Política Social, 2018.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental.** 11. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 7. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2020.

BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).**

BRASIL. **Decreto nº 5.051, de 19 de abril de 2004**. Promulga a Convenção nº 169 da OIT sobre povos indígenas e tribais.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.378-6/DF**. Relator: Min. Carlos Ayres Britto. Brasília, DF, julgado em 10 nov. 2008. Disponível em: https://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI3378.pdf. Acesso em: 17 maio 2025.

BULLARD, Robert D. Environmental Justice in the 21st Century. In: BULLARD, Robert D. (org.). **The quest for environmental justice: human rights and the politics of pollution**. San Francisco: Sierra Club Books, 2005. p. 19-42. CAMELO, Juliana Nunes. **A implementação do imposto seletivo no Brasil: impactos e desafios no contexto da reforma tributária**. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2024.

COSTA, Érika Cristina de Menezes Vieira. **Tributação ambiental**. Revista Científica Eletrônica de Sistemas de Informação, v. 2, n. 3, 2005. Disponível em: https://www.faec.br/revistaeletronica/sistemas_de_informacao/Artigo_3_Tributacao_Ambiental.pdf. Acesso em: 17 maio 2025.

DANTAS, Gisane Tourinho. **O IPTU Verde como instrumento de efetividade da função socioambiental da propriedade privada urbana**. Salvador: UFBA, 2014.

FLYVBJERG, Bent; BRUZELIUS, Nils; ROTHENGATTER, Werner. Megaprojects and risk: an anatomy of ambition. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

FOLLONI, André. **Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos.** Revista Direito Tributário Atual, v. 57, p. 617–642, 2º quadrimestre de 2024. DOI: https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606.

GREENPEACE BRASIL. **O crime da Vale em Brumadinho.** Disponível em: https://www.greenpeace.org/brasil/o-crime-da-vale-em-brumadinho/. Acesso em: 20 maio 2025.

LOPES, Sidney. Da Importância da Extrafiscalidade Ambiental. Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR, *[S. l.]*, v. 8, n. 1, 2008. Disponível em: https://unipar.openjournalsolutions.com.br/index.php/juridica/article/view/1341. Acesso em: 25 ago. 2025.

MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. **A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil**. *Res Severa Verum Gaudium*, v. 6, n. 2, p. 287-309, maio 2022. Disponível em: https://seer.ufrgs.br/ressevera/article/view/117325. Acesso em: 17 maio 2025.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Rompimento da barragem de Fundão, em Mariana: resultados e desafios cinco anos após o desastre.** Disponível em: https://www.mpmg.mp.br/portal/menu/comunicacao/noticias/rompimento-da-barragem-de-fundao-em-mariana-resultados-e-desafios-cinco-anos-apos-o-desastre.shtml. Acesso em: 20 maio 2025

MILARÉ, Édis; MORAES, Melquesedeque. A reforma tributária e o Imposto Seletivo: Perspectivas e reflexos no Direito Ambiental. **Migalhas**, 26 jun. 2025. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/433331/a-reforma-tributaria-e-o-is-perspectivas-no-direito-ambiental. Acesso em: 25 ago. 2025.MILARÉ, Édis; MORAES, Melquesedeque. A reforma tributária e o Imposto Seletivo: Perspectivas e reflexos no Direito Ambiental. **Migalhas**, 26 jun. 2025. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/433331/a-reforma-tributaria-e-o-is-perspectivas-no-direito-ambiental. Acesso em: 25 ago. 2025.

OBSERVATÓRIO DA MINERAÇÃO. **Pesquisadores pedem paralisação da extração de lítio da Sigma no Vale do Jequitinhonha**. 2023. Disponível em: https://observatoriodamineracao.com.br/

pesquisadores-pedem-paralisacao-da-extracao-de-litio-da-sigma-no-vale-do-jequitinhonha/. Acesso em: 17 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Acordo de Paris**. Paris: ONU, 2015.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. **Convenção nº 169 sobre Povos Indígenas e Tribais**. Genebra: OIT, 1989.

PARANÁ. Agência Estadual de Notícias. **Estado atualiza procedimentos do ICMS Ecológico; 59% das cidades recebem o benefício. 2024.** Disponível em: https://www.aen.pr.gov.br/Noticia/Estado-atualiza-procedimentos-do-ICMS-Ecologico-59-das-cidades-recebem-o-beneficio. Acesso em: 17 de maio de 2025.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**.: PNUD; Ipea; FJP, 2022. Plataforma de consulta de dados. Disponível em: http://www.atlasbrasil.org.br. Acesso em:. 25 de agosto de 2025

ROSSI, Aldimar A. **Tributação ambiental como instrumento de proteção ecológica**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 6, n. 2, p. 141-158, 2011.

ROSSI, Aldimar et al. **ICMS Ecológico sob o enfoque da tributação verde como meio da sustentabilidade econômica e ecológica: experiência do Paraná.** *Revista de Gestão Social e Ambiental*, v. 5, n. 3, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOUZA, Matheus Gomes de et al. **Investigações sobre a nova reforma tributária brasileira**. *Revista de Administração e Contabilidade*, v. 15, n. 3, 2023.

VIZEU, Fabio; MENEGHETTI, Francis; SEIFERT, Rene. **Por uma crítica ao conceito de desenvolvimento sustentável**. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 10, n. 3, Rio de Janeiro, 2012.

VIZEU, Fernando; MONTENEGRO, Lílian; MARQUES, João. **Sustentabilidade e discurso organizacional: uma análise crítica.** *Revista de Administração da UFSM*, v. 5, n. 2, p. 210-228, maio/ago. 2012. DOI: https://doi.org/10.5902/198346595857.

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: COMO A EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA PODE CONTRIBUIR PARA A SUSTENTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

José Vieira Dias Neto[67]
Letícia Mendes Xavier[68]
Rafael Soares Duarte de Moura[69]

RESUMO

Esse artigo visa estabelecer uma relação técnica e jurídica entre o atual sistema tributário vigente e o desenvolvimento nacional, sendo este um dos objetivos consagrados pela Constituição Federal de 1988. O objetivo é analisar os meios pelo qual a tributação pode estimular o desenvolvimento e manter o equilíbrio tanto social quanto ambiental. O método de abordagem utilizado foi o dedutivo, partindo da premissa geral, o funcionamento do sistema tributário nacional, para a particularização em relação ao desenvolvimento e o fator tributação. Para a compreensão desses fatores e efeitos foi usada a técnica de pesquisa bibliográfica que envolve a análise de literatura existente, incluindo artigos, sites, documentos legais e outras fontes escritas. Ao longo do texto é abordado os conceitos de desenvolvimento e o funcionamento e necessidade da tributação para o Estado, incluindo os fatores prejudiciais à eficiência tributária. Por fim, são expostos exemplos de incentivos fiscais para práticas sustentáveis, na qual as políticas públicas e a tributação estimulam e induzem o desenvolvimento.

Palavras-chave: Tributação; Desenvolvimento; Equilíbrio socioambiental.

67 Graduando do curso de Direito da UNIMONTES - MG, josevdneto@gmail.com

68 Graduanda do curso de Direito da UNIMONTES - MG, leticiabpmxavier18@gmail.com

69 Docente do curso de Direito da UNIMONTES - MG, rafael.moura@unimontes.br

ABSTRACT

This article aims to establish a technical and legal relationship between the current tax system and national development, which is one of the objectives enshrined in the 1988 Federal Constitution. The aim is to analyze the means by which taxation can stimulate development and maintain both social and environmental balance. The approach used was deductive, starting from the general premise, the functioning of the national tax system, to the particularization in relation to development and the taxation factor. In order to understand these factors and effects, the bibliographical research technique was used, which involves analyzing existing literature, including articles, websites, legal documents and other written sources. Throughout the text, the concepts of development and the functioning and necessity of taxation for the state are addressed, including the factors detrimental to tax efficiency. Finally, examples of tax incentives for sustainable practices are presented, in which public policies and taxation stimulate and induce development.

Keywords: Taxation; Development; Socio-environmental balance.

1. INTRODUÇÃO

Nos dias hodiernos, a relação entre tributação e desenvolvimento é muito próxima. O sistema tributário é fundamental para o desenvolvimento de um Estado, fornecendo recursos

para as atividades estatais e, da mesma maneira que pode estimular o desenvolvimento, pode também inibir.

O desenvolvimento, erroneamente, é associado apenas à riqueza produzida, no entanto esse conceito deve abranger igualmente o fator social, compreendendo condições de trabalho, proteção ao meio ambiente, lazer, saúde, dentre outros.

A arrecadação por meio dos tributos destinada aos entes federados tem função econômica e social. A econômica corresponde

ao financiamento do Estado, direcionado para serviços públicos, como saúde, educação e segurança. Regulação de comportamentos, incentivando ou desestimulando determinadas atividades e estímulo ao desenvolvimento pelas isenções e benefícios fiscais, atraindo investimento, geração de empregos e inovação tecnológica. Por outro lado, a função social visa a garantia de direitos sociais, como a educação gratuita e previdência social, justiça fiscal e sustentabilidade socioambiental.

Dentro desse panorama, será desenvolvido um estudo focado na maneira que a tributação pode viabilizar o equilíbrio do progresso econômico com a preservação ambiental e equidade social.

2. TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

2.1 O DESENVOLVIMENTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O desenvolvimento, além da questão econômica, deve ser relacionado a um processo de mudança em busca de melhorias para a satisfação do bem comum. Ou seja, o Estado deve ser capaz de atender as necessidades sociais e as de capital. Sobre as vertentes do conceito de desenvolvimento, Celso Furtado expõe:

> O conceito de desenvolvimento tem sido utilizado, com referência à história contemporânea, em dois sentidos distintos. O primeiro diz respeito à evolução de um sistema social de produção na medida em que este, mediante a acumulação e progresso das técnicas, torna-se eficaz, ou seja, eleva a produtividade do conjunto de sua força de trabalho. [...] O segundo sentido em que faz referência ao conceito de desenvolvimento relaciona-se com o grau de satisfação das necessidades humanas.

Ademais, na Constituição Federal (1988) em seu artigo 3º, inciso II, um dos objetivos fundamentais descritos é "garantir o desenvolvimento nacional". O texto constitucional busca

a harmonia do sistema jurídico, político e social. E através do planejamento é que se torna possível o Estado ser promotor do desenvolvimento, entretanto não basta apenas a vontade ou planejamento, sendo necessário também a disponibilidade de recursos para a atuação concreta do Estado.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

Os tributos são um meio essencial para a obtenção de recursos pelo Estado, necessário para sua própria existência e para a realização de políticas públicas que beneficiam os contribuintes. Porém, existem alguns fatores que podem interferir no processo de desenvolvimento.

A alta carga tributária gera consequências na indústria ao aumentar o custo de produção, da matéria prima e diminuir o lucro, contribuindo para o aumento do desemprego e estimulando trabalhos informais. E, do mesmo modo, no consumo que quanto maior o tributo maior é o preço final que será pago pelo consumidor.

A regressividade é caracterizada pela desproporcionalidade na cobrança, assim, os tributos indiretos, notadamente sobre o consumo, expressam a característica regressiva do sistema, onerando desproporcionalmente as camadas de menor poder aquisitivo. Exemplo disso é a alta tributação sobre o consumo que afeta de forma elevada os compradores de menor poder aquisitivo. Desse modo, contribui com o crescimento do *déficit* social e traz prejuízos às necessidades básicas da população.

Outrossim, a quantidade de normas tributárias acarreta no agravamento burocrático e faz com que o tempo gasto nos processos seja demasiado longo. Fator determinante para o afastamento de investimentos estrangeiros no país. A ineficiência administrativa

gerada pela elevada quantidade de normas tributárias e sua complexidade também é um ponto prejudicial à eficiência tributária.

3. INCENTIVOS FISCAIS PARA PRÁTICAS SUSTENTÁVEIS

A questão ambiental vem recebendo cada vez maior enfoque nas discussões sobre políticas públicas e desenvolvimento econômico. Nesse contexto, a busca por modelos de desenvolvimento mais sustentáveis se atrela a tributação ambiental, um instrumento de política pública capaz de induzir comportamentos e reduzir danos ambientais na prática de atividades econômicas.

No Brasil, a Constituição Federal (1988) em seu artigo 170, inciso VI, destaca a defesa do meio ambiente. Sendo esse um dos objetivos fundamentais que estabelece, além de um direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, um dever do Estado de defender e preservar essas qualidade para as gerações presentes e futuras. Para esse fim, diversos instrumentos jurídicos e econômicos têm sido desenvolvidos, dentre eles a tributação ambiental.

A tributação verde ou ecológica possui duas perspectivas: a restrita que compreende os tributos que possuem como fato gerador uma atividade que causa degradação ambiental e a ampla que abrange todos os instrumentos tributários que, de algum modo, contribuem para a proteção do meio ambiente. A tributação ambiental vai além da simples arrecadação de recursos ao direcionar o comportamento dos agentes econômicos para práticas ambientais sustentáveis.

Os objetivos dessa tributação se estendem a diversos âmbitos. No preventivo, a tributação ambiental busca atuar de forma precipitada, evitando a ocorrência de danos ambientais. A promoção da economia circular funciona com o incentivo ao reaproveitamento de recursos e a minimização de resíduos, assim, ao estabelecer custos mais elevados a práticas ambientalmente nocivas, o sistema induz os agentes a buscarem alternativas mais sustentáveis.

O aspecto financeiro constitui outro objetivo da tributação ambiental, visto que a geração de recursos para o financiamento de políticas ambientais é fundamental para garantir a efetividade e preservação das ações por meio da manutenção de sistemas, desenvolvimento de programas de preservação e realização de pesquisas científicas. Além do mais, a educação ambiental e a promoção da consciência econômica também são beneficiadas pelos recursos.

No viés socioeconômico, a tributação ambiental visa um desenvolvimento que harmonize o crescimento econômico, justiça social e preservação ambiental. Outro objetivo igualmente importante é a promoção da justiça ambiental e da equidade intergeracional na medida em que a proteção ambiental não pode se tornar um privilégio às camadas mais favorecidas da população. Por fim, os tributos ambientais promovem a cooperação

internacional e o alinhamento de compromissos globais de proteção ambiental nos quais o Brasil é signatário, como o acordo de Paris.

3.1 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Os princípios são um conjunto fundamental da tributação ambiental que orientam sua aplicação e interpretação. O princípio do poluidor-pagador estabelece que os custos sociais externos que acompanham a produção devem ser internalizados, incluídos ao empreendedor nos custos de produção. Esse princípio define alíquotas progressivas conforme o potencial poluidor.

O princípio da prevenção exprime que é melhor prevenir danos ambientais a remediá-los posteriormente e se manifesta através do desestímulo a atividades poluidoras e do incentivo a práticas mais limpas e sustentáveis. Por outro lado, o princípio da precaução aplica-se a situações de incerteza científica quanto aos possíveis danos ambientais, de modo que a tributação é mais severa para atividades

com risco incerto. O princípio do desenvolvimento sustentável busca harmonizar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental. A seguir, será exposto exemplos da tributação ambiental, bem como uma análise da sua proposta e aplicações.

3.2 ICMS ECOLÓGICO

Sua gênese remonta ao Estado do Paraná, no ano de 1991, onde foi implementado com caráter inovador. Inicialmente, possuía natureza compensatória, uma vez que diversos municípios possuíam áreas inseridas em unidades de conservação ou zonas protegidas, cujo uso era nulo ou severamente restrito, o que comprometia a possibilidade de arrecadação de receitas e limitava o desenvolvimento econômico local.

Com o objetivo de obter uma parcela maior do repasse do ICMS, os municípios paranaenses passaram a se adequar aos padrões ambientais estabelecidos em legislação, como a criação de unidades de conservação e outras medidas de proteção ambiental. A proposta não se configurava como um estímulo fiscal coercitivo, mas sim como um incentivo positivo, promovendo um benefício adicional vinculado ao cumprimento de metas ambientais.

> O ICMS Ecológico foi criado como instrumento de compensação aos municípios pela restrição de uso do solo em locais protegidos pela lei ambiental e destinados a outros usos específicos, tais como unidades de conservação e mananciais de abastecimento público de água. Muitos estudos enfatizam a sua capacidade de incentivar a criação e contribuir com a preservação de áreas protegidas (Fernandes et al., 2011; Lima; Gomes; Fernandes, 2020).

Para além da compensação inicialmente esperada, o ICMS Ecológico, ou ICMS-Verde, tem demonstrado uma evolução significativa em relação à sua concepção original, passando a operar como um instrumento capaz de cumprir uma ampla gama de objetivos ambientais. O tributo passou a assumir um papel mais voltado ao incentivo da gestão ambiental nos municípios, consolidando-se como uma ferramenta eficaz de governança ambiental local.

Em sua nova configuração, o ICMS Ecológico aproxima-se do que se denomina instrumentos de comando e controle de segunda geração, ou seja, mecanismos que utilizam incentivos econômicos para promover, de forma mais eficaz, comportamentos ambientalmente positivos. Nesse contexto, o ICMS Ecológico se encaixa de forma assertiva na lógica da estrutura federativa brasileira, na medida em que os estados canalizam os recursos e os repassam aos entes locais, os municípios, com base em seu desempenho ambiental.

Sua disseminação é expressiva: já está presente em 18 estados brasileiros, cada um com uma formatação própria do ICMS-Verde. Essa diversidade reflete um amplo leque de possibilidades e variações, adaptando-se às diferentes realidades físicas, geográficas e ecológicas de cada unidade da federação. Destaca-se, nesse aspecto, a legislação do estado de Minas Gerais para o ICMS Ecológico, criada em 1995, que trouxe contribuições para a inovação de parâmetros que compõem o percentual de destinação do imposto, bem como fatores qualitativos na análise das unidades de conservação, incentivando melhorias nos processos de gestão dessas áreas protegidas. Esse estado foi o primeiro a adotar os fatores de esgotamento sanitário e tratamento de resíduos sólidos para o repasse.

Essa tendência evidencia a força que o ICMS Ecológico adquiriu ao longo dos anos, evoluindo e se remodelando de forma criativa, sempre buscando não se apoiar unicamente na lógica dos repasses financeiros, mas sim em critérios específicos que incentivam, de maneira dinâmica, a transformação dos espaços ecológicos e sociais, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida da população em cada estado.

Observa-se que, ao longo do tempo, o ICMS-Verde alterou sua forma de atuação, passando a contribuir de maneira cada vez mais significativa para a consolidação de uma justiça ecológica. Pode ser compreendido, em sua fase inicial, como uma tentativa embrionária de recompensar atitudes positivas voltadas à preservação e ao aprimoramento do meio ambiente, tendo evoluído para um instrumento eficaz de incentivo à sustentabilidade e ao desenvolvimento municipal. Vejamos um ranking dos estados que mais distribuíram ICMS-E durante o período de 2002 a 2018:

Ordem	UF	ICMSe 2018 (R$)	%
1º	PR	376.433.146	19,74%
2º	RJ	246.428.847	12,92%
3º	PA	218.351.607	11,45%
4º	GO	185.549.359	9,73%
5º	SP	138.333.655	7,25%
6º	MT	128.482.870	6,74%
7º	MS	119.897.740	6,29%
8º	PE	115.560.650	6,06%
9º	MG	97.113.795	5,09%
10º	TO	87.303.899	4,58%
11º	CE	59.894.812	3,14%
12º	PI	55.374.044	2,90%
13º	RO	46.728.726	2,45%
14º	AC	17.663.677	0,93%
15º	RS	11.292.898	0,59%
16º	AP	2.997.359	0,16%
Soma		**1.907.407.084**	**100,00%**

Fonte: OLIVEIRA, 2019

O uso da criatividade fiscal, aliado à coordenação federativa, tem se mostrado essencial para enfrentar os desafios ambientais contemporâneos. A lógica de recompensar financeiramente os entes locais mais engajados nas práticas ambientais evidencia o caminho que deve ser seguido no futuro: o fortalecimento de políticas públicas que combinem eficiência econômica, justiça ambiental e cooperação entre os entes federativos.

3.3 IMPOSTO SELETIVO (IS)

Frequentemente apelidado de "imposto do pecado", o Imposto Seletivo é um tributo que tem como principal objetivo incidir sobre bens e serviços de natureza prejudicial à saúde pública e/ou ao meio ambiente. Em outras palavras, sua eficácia advém do momento em que o preço de mercado de determinados produtos se alinha ao seu custo social, buscando assim promover comportamentos mais saudáveis e sustentáveis.

Criado a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, no contexto da Reforma Tributária, o Imposto Seletivo passou a integrar as competências da União. No Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024 é o instrumento jurídico que visa regulamentar o referido tributo. Neste artigo, tomaremos como base a proposta apresentada pelo PLP para analisar se o projeto está, de fato, alinhado aos objetivos do Imposto Seletivo. Ademais, falaremos especialmente em sua aplicação em temas de relevância ambiental.

Iniciando pelo setor automotivo, o projeto propõe que a alíquota do Imposto Seletivo varie conforme características específicas dos veículos, como eficiência energética, tipo de tecnologia e pegada de carbono ao longo do seu ciclo de vida. A ideia inicial parece ser a de calibrar o tributo conforme o impacto ambiental de cada automóvel. Contudo, de forma contraditória, o PL apresenta diversas exceções e isenções. Por exemplo, veículos vendidos para pessoas com deficiência, motoristas de táxi ou de aplicativos de transporte, bem como veículos comerciais considerados leves, rotulados como "sustentáveis", estão isentos da cobrança.

Essa abordagem causa estranheza, especialmente no caso de automóveis ditos sustentáveis, apenas por serem híbridos ou totalmente elétricos, mesmo que continuem gerando custos ambientais e impactos à saúde pública. O ideal seria a adoção de um verdadeiro "carbon tax", que não isentasse veículos apenas por suas tecnologias, mas instituísse uma taxação proporcional ao nível real de impacto ambiental. O PL, portanto, falha na tentativa de influenciar

o comportamento de consumo de automóveis, ao apresentar um espectro limitado de taxação sobre emissões de carbono e um conjunto excessivo de isenções.

No que diz respeito à mineração e aos combustíveis fósseis, o PL menciona explicitamente o minério de ferro, o petróleo e o gás natural como produtos sujeitos à incidência do Imposto Seletivo. No entanto, não se deve presumir que essa lista contempla todos os produtos poluentes relevantes. O carvão mineral, por exemplo, um dos combustíveis com maior índice de poluição, não é citado de forma expressa, o que pode representar tanto uma escolha deliberada do legislador quanto um reflexo de interesses político-econômicos específicos da realidade brasileira.

Além disso, o projeto prevê exceções como a aplicação de alíquota zero ao gás natural utilizado como insumo no processo industrial, uma medida ineficaz e incoerente com a realidade da pegada de carbono associada aos combustíveis fósseis e às matérias-primas.

As palavras da ativista Naomi Klein expressam bem a crítica que pode ser feita ao PLP no que diz respeito à tentativa de implementar um Imposto Seletivo realmente eficaz na mitigação dos danos ambientais:

> É como dizer: 'Reconheço que vou morrer de ataque cardíaco se não baixar radicalmente a minha pressão arterial. Reconheço que, para fazer isso, preciso cortar álcool, alimentos gordurosos e exercícios todos os dias. Portanto, vou me exercitar uma vez por semana, comer quatro hambúrgueres em vez de cinco e só beber compulsivamente duas vezes por semana e você tem que me chamar de heroi porque eu nunca fiz isso antes e você não tem ideia de como eu costumava ser preguiçoso. (BENNET, 2015)

Uma tributação ambiental efetiva deve seguir o princípio do poluidor-pagador, cobrando mais de quem mais polui, com base de cálculo proporcional ao impacto ambiental causado (como toneladas

de CO_2 ou volume de resíduos). Ela deve gerar um sinal de preço forte e previsível, influenciando o comportamento de produtores e consumidores, ao mesmo tempo em que mantém simplicidade e transparência em sua aplicação. Os recursos arrecadados devem ser vinculados a políticas públicas ambientais — como reflorestamento, mobilidade sustentável ou transição energética — e acompanhados por mecanismos de monitoramento e avaliação contínua.

Além disso, é essencial garantir progressividade social, para que os tributos não penalizem desproporcionalmente os mais pobres, o que pode ser feito por meio de compensações fiscais ou isenções. A coordenação federativa entre União, estados e municípios deve assegurar critérios justos de arrecadação e aplicação, como no ICMS Ecológico. Por fim, o sistema deve prever uma fiscalização robusta, especialmente em setores vulneráveis à informalidade, como combustíveis e agrotóxicos, evitando evasão e mercados ilegais. Esses parâmetros garantem que o tributo ambiental seja eficaz, justo e sustentável.

Conclui-se que, embora a proposta do Imposto Seletivo seja louvável, a forma como o Congresso Nacional tem tratado o tema e conduzido sua tramitação revela-se insuficiente e, em certos aspectos, equivocada. A tentativa de estruturar uma fiscalização comprometida com a redução dos danos ambientais falha ao estabelecer uma tributação desconexa e, por vezes, contraditória.

Ainda assim, o projeto representa um passo inicial rumo à construção de um modelo tributário mais eficiente e ambientalmente responsável. Afinal, embora se trate de um dos instrumentos jurídicos mais relevantes no campo da tributação seletiva, o Imposto Seletivo ainda é um projeto em fase embrionária, materializado apenas em um Projeto de Lei Complementar, sem força normativa definitiva.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise empreendida neste trabalho evidencia que a eficiência tributária transcende sua função meramente arrecadatória e revela-se como um vetor estratégico para a promoção do desenvolvimento sustentável no Brasil. Ao integrar as dimensões econômica, social e ambiental sob uma abordagem sistêmica, a tributação eficiente passa a exercer um papel ativo na construção de uma sociedade mais justa, ambientalmente equilibrada e fiscalmente responsável. O sistema tributário nacional, ao mesmo tempo em que viabiliza o funcionamento do Estado por meio da arrecadação de receitas, também possui a capacidade de induzir comportamentos, orientar investimentos e consolidar políticas públicas voltadas à sustentabilidade.

Entretanto, diversos obstáculos ainda se interpõem à plena realização dessa potencialidade. A elevada complexidade normativa do sistema tributário brasileiro, aliada à sua estrutura regressiva e à elevada carga tributária incidente sobre o consumo, contribui para o aumento das desigualdades sociais e dificulta a efetivação de políticas públicas redistributivas e ambientais. A evasão fiscal e a informalidade, que decorrem em grande parte dessas distorções estruturais, comprometem a arrecadação e reduzem a capacidade do Estado de investir em áreas essenciais, como a proteção ambiental, a infraestrutura verde e a educação ambiental.

Nesse cenário, mostra-se imprescindível a reorientação do sistema tributário à luz de uma lógica sustentável, na qual os tributos cumpram não apenas sua função arrecadatória, mas também uma função extrafiscal comprometida com a promoção de valores constitucionais, como a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza, a justiça social e o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A experiência de mecanismos como o ICMS Ecológico demonstra, de forma concreta, como a tributação pode ser utilizada como instrumento de incentivo à proteção ambiental, estimulando boas práticas por parte dos entes subnacionais e promovendo,

simultaneamente, desenvolvimento econômico local e conservação ambiental.

Da mesma forma, a criação do Imposto Seletivo, nos moldes da Emenda Constitucional n.º 132/2023, representa uma tentativa inicial, ainda em fase normativa, de alinhar o sistema tributário aos objetivos da justiça ambiental e da mitigação dos impactos socioambientais negativos gerados por determinados setores da economia. Contudo, como apontado na análise crítica do Projeto de Lei Complementar n.º 68/2024, ainda há inconsistências que precisam ser enfrentadas, tais como a presença de isenções incoerentes, a ausência de critérios mais rigorosos de impacto ambiental e a falta de abrangência no elenco de produtos sujeitos à tributação.

Dessa forma, torna-se evidente que o aprimoramento da eficiência tributária não apenas fortalece a arrecadação e a justiça fiscal, como também potencializa a efetividade das políticas públicas voltadas ao meio ambiente e à sustentabilidade. Para que esse aprimoramento ocorra de maneira eficaz, é fundamental que haja investimento político e institucional em reformas tributárias que incorporem critérios verdes à estrutura normativa vigente. É necessário promover a atualização legislativa com vistas à criação de mecanismos fiscais ecológicos mais robustos, à exemplo de tributos com alíquotas vinculadas a indicadores de impacto ambiental, bem como fortalecer a capacidade técnica e administrativa dos entes federativos para gerir e aplicar os recursos arrecadados com finalidade sustentável.

Em última análise, a eficiência tributária deve ser compreendida como um instrumento transversal de governança pública, cuja função extrapola os limites do equilíbrio orçamentário e se alinha com os compromissos constitucionais e internacionais assumidos pelo Brasil no tocante à Agenda 2030 da ONU e aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). A construção de um sistema tributário sustentável, equitativo e eficiente exige compromisso político, diálogo federativo, inovação institucional e vontade de ruptura com práticas que perpetuam desigualdades e degradam o meio ambiente. Somente com essa visão integrada será possível consolidar um modelo de

tributação que contribua de forma efetiva para um desenvolvimento verdadeiramente sustentável, ambientalmente responsável e socialmente justo.

5. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 95-110, jul./dez. 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), e estabelece normas gerais sobre os tributos previstos na Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 jun. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 29, de 2024**. Regulamenta o Imposto Seletivo previsto na Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2422069. Acesso em: 5 jun. 2025.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, 5 out. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 jun. 2025.

FURTADO, Celso. **Pequena Introdução ao Desenvolvimento: Enfoque Interdisciplinar**. 2ªed., São Paulo, Cia Ed. Nacional, 1981

HOLANDA, Lucas Nogueira; FREIRE FILHO, Ricardo Rocha. **A sistemática do imposto seletivo e sua importância na proteção do meio ambiente**. ResearchGate, 2023.

IBERDROLA. **Impostos verdes ou ambientais: o que são e para que servem?**. Disponível em: https://www.iberdrola.com/sustentabilidade/impostos-verdes-ou-ambientais. Acesso em: 5 jun. 2025.

Lui, L., & Assunção, P. (2024). O ICMS Ecológico como um instrumento de política ambiental no Brasil. **Revista Direito GV**, 20, e2417

NERIS, Leandro Mendes. A Tributação Ambiental no Brasil: uma análise do imposto seletivo conforme a emenda constitucional nº132/2023 e o projeto de lei complementar (plp) nº

68/2024. **Observatório de La Economía Latinoamericana**, Curitiba, v. 22, n. 11, p. 1-26, 11 ago. 2024. Brazilian Journals. http://dx.doi.org/10.55905/oelv22n11-252.

OLIVEIRA, Flávio Amaral. **ICMS Ecológico em números: um panorama no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ambiente e Sistemas de Produção Agrícola) – Universidade do Estado de Mato Grosso, Tangará da Serra, 2019.

PARANÁ. **Lei Complementar nº 59, de 1º de outubro de 1991**. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, e adota outras providências. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, 1 out. 1991. Disponível em: https://leisestaduais.com.br/pr/lei-complementar-n-59-1991-parana-dispoe-sobre-a-repartica de-5-do-icms-a-que-alude-o-art-2-da-lei-n-9491-90-aos-municipios-com-mananciais-de-abastecimento-e-unidades-de-conservcao-ambiental-assim-como-adota-outras-providencias. Acesso em: 5 jun. 2025.

SARAK, Denis. TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO. **Estudos Jurídicos Unesp**, Franca, A. 14 n.19, p. 01-404, 2010.

Tupiassu, A., Fadel, B., & Gros-Désormeaux, M. (2019). ICMS Ecológico: Mecanismo Financeiro de Proteção Ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, 94

O IMPOSTO SELETIVO E SUAS CONTROVÉRSIAS

Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende[70]
Camila Guerra Bitarães[71]
Martinna Magalhães Alvarenga Varela[72]

Resumo: A Emenda Constitucional nº 132/ 2023 alterou o art. 153 da CF/88 com o propósito de viabilizar a instituição do chamado Imposto Seletivo, embora tal denominação não seja identificada expressamente no texto da reforma. Certo é que o IPI dará lugar, naquilo que tange à sua função fiscal, à Contribuição de Bens e Serviços – CBS; já em sua vertente extrafiscal, será substituído pelo Imposto Seletivo. É precisamente essa dimensão extrafiscal que se reserva a análise do presente artigo, com destaques a algumas controvérsias quanto ao seu objetivo primordial em desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Palavras-chave: Imposto Seletivo; Reforma Tributária; Emenda Constitucional 132; Lei Complementar 214; Extrafiscalidade

70 Mestra em Direito Tributário pela PUC/MG, Pós-Graduada em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Pós-Graduada em Direito de Empresa pela PUC/MG. Diretora da Associação Brasileira de Estudos Aduaneiros – ABEAD. Vice-Presidente do IEFI - Instituto de Estudos Fiscais. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Professora de Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário Aduaneiro. Sócia da HLL & Pieri Advogados.

71 Pós-Graduada em Direito Público pela Faculdade Milton Campos e em Direito Tributário pela PUC-Minas, especialista em Imposto de Renda das Empresas e em Transfer Pricing no Brasil e na OCDE pela APET - Associação Paulista de Estudos Tributários. Bacharel em direito pela PUC-Minas. Advogada tributarista na HLL & Pieri Advogados.

72 Pós-Graduanda em Direito Tributário pela PUC Minas. Bacharel em Direito pela PUC MINAS. Associada ao IEFi - Instituto de Estudos Fiscais. Advogada tributarista na HLL & Pieri Advogados.

INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132 (EC 132) em 20 de dezembro de 2023, representou um marco histórico na reformulação do sistema tributário brasileiro, ao inaugurar uma nova lógica de tributação do consumo que promete simplicidade e racionalidade. Com o objetivo de unificar e modernizar a arrecadação, a EC 132 extinguiu tributos como PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, substituindo-os por um sistema dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), composto pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de âmbito federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre União, Estados e Municípios.

Paralelamente à criação do IVA dual, emergiu da emenda constitucional um novo tributo federal: o Imposto Seletivo (IS), previsto no artigo 153, inciso VIII, destinado a incidir sobre a "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente". Embora o dispositivo constitucional estabeleça a competência geral e o objeto do Imposto Seletivo, ele não detalha critérios objetivos de nocividade nem especifica a lista de alíquotas e regras de implementação, delegando integralmente à Lei Complementar a tarefa de concretizar tais parâmetros.

A escolha por focalizar a seletividade em externalidades negativas, em detrimento da tradicional discussão sobre essencialidade[73], sinalizou a intenção de alinhar o tributo a objetivos de saúde pública e sustentabilidade ambiental, ao mesmo tempo em que se mantinha a preocupação com a arrecadação. A Lei Complementar nº 214/2025 (LC 214), sancionada em 16 de janeiro de 2025, materializou essa abordagem ao listar expressamente os itens sujeitos ao Imposto Seletivo, incluindo veículos, embarcações e aeronaves — cuja graduação de alíquotas considera atributos como eficiência energética e pegada de carbono —, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais extraídos (petróleo bruto, gás natural, minério de ferro) e,

73 ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Casa do Direito, Belo Horizonte, 2020.

de forma singular, concursos de prognósticos e *fantasy sports*. Essa seleção demonstra escolhas políticas e técnicas que moldam o caráter híbrido do referido imposto, oscilando entre indução comportamental e geração de receita.

Ao mesmo tempo em que se cogitava ampliar o campo de incidência para agrotóxicos e ultraprocessados, esses itens foram excluídos do texto final da LC nº 214, evidenciando a força do *lobby* setorial e as negociações legislativas que restringiram o potencial extrafiscal do imposto. A partilha de receitas proposta — 60% para estados e municípios e 40 % para a União — reforçou o papel fiscal do Imposto Seletivo, vinculando-o à compensação das perdas com IPI e PIS/COFINS extintos, conforme estabelecido no artigo 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Essa destinação e as regras de transição e avaliação quinquenal de custo-benefício, previstas nos §§ 10 e 11 do artigo 9º da EC nº 132 e regulamentadas pela LC nº 214, consolidam o caráter de instrumento dinâmico, sujeito a ajustes periódicos com base em dados de 2030 e ciclos sucessivos de cinco anos.

Diante desse cenário, o presente artigo tem por objetivo avaliar as principais controvérsias em torno do Imposto Seletivo, considerando suas dimensões jurídicas, econômicas e sociais. Busca-se identificar i) os desafios decorrentes da ampla delegação legislativa conferida à LC nº 214; ii) os impactos distributivos e possíveis tendências de regressividade; iii) implicações para competitividade e coerência técnica na inclusão de serviços controversos e iv) os riscos de judicialização e contencioso administrativo.

Ao analisar esses pontos, pretende-se oferecer subsídios para o aprimoramento do desenho legal e para a harmonização das funções fiscal e extrafiscal do Imposto Seletivo, contribuindo para o debate sobre o papel desse tributo na construção de um sistema tributário mais sustentável e equitativo no Brasil.

DIMENSÃO EXTRAFISCAL *VERSUS* FISCAL: EXPECTATIVA DE *SIN TAX* E INDUÇÃO COMPORTAMENTAL

Uma das marcas relevantes do novo imposto, amplamente discutida durante o processo legislativo da Reforma Tributária[74], é sua função extrafiscal, com foco na indução de comportamentos. Isso inclui tanto a tributação de atividades como a extração de recursos minerais, quanto a tentativa de moldar padrões de consumo. Nesse último caso, o tributo visa desencorajar o uso de produtos associados a impactos negativos à saúde e ao meio ambiente, que geram custos sociais indiretos — as chamadas externalidades negativas — a exemplo de bebidas alcoólicas, tabaco, agrotóxicos e alimentos ultraprocessados[75].

Tributos seletivos, conhecidos internacionalmente como *sin taxes* ou *excise taxes*, têm sido amplamente utilizados como instrumentos de política pública para desestimular o consumo de bens nocivos à saúde e ao meio ambiente, tais como tabaco, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e atividades que geram emissões de carbono. No Brasil, esse arcabouço encontra respaldo constitucional nos direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente equilibrado. A lógica subjacente a esses tributos é simples: ao onerar produtos prejudiciais, encarece-se seu consumo, promovendo a redução de externalidades negativas e, simultaneamente, gerando receita que pode ser direcionada a políticas de mitigação dos danos causados.

---

74 BRAGA, Eduardo. **Parecer da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que altera o Sistema Tributário Nacional; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Brasília: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1711563066044&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 20 mai. 2025

75 PISCITELLI, Tathiane (org.); CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos Saudáveis: diálogo entre direito, saúde e economia.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. E-book.

Desde as discussões iniciais da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, havia clara expectativa de que o Imposto Seletivo assumisse um caráter fortemente extrafiscal, atuando como instrumento de indução comportamental por meio da taxação de bens e serviços identificados como nocivos. Contudo, a redação final da Emenda Constitucional nº 132/2023, embora tenha adotado a nocividade como critério central de incidência, foi omissa quanto à "finalidade extrafiscal", limitando-se a estabelecer somente que o imposto incidiria sobre "bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente", delegando à lei complementar a atribuição de definir, de modo objetivo, o que se enquadraria nesse conceito.

Em contrapartida, vale ressaltar que os bens e serviços contemplados com a redução de 60% da carga tributária no âmbito do IBS/CBS não estarão sujeitos à incidência do Imposto Seletivo, conforme determina o §9º do art. 9º da Emenda Constitucional nº 132. Isso significa que determinados itens, ainda que possam gerar externalidades negativas, como é o caso dos alimentos ultraprocessados (alimentos destinados ao consumo humano) e agrotóxicos (insumos agropecuários), estarão isentos dessa nova tributação em razão do benefício fiscal concedido. Esta previsão pode, em alguma medida, enfraquecer os objetivos extrafiscais almejados com a criação do Imposto Seletivo. Ainda assim, trata-se de uma escolha legítima no campo da política constitucional tributária - optar por desonerar setores específicos.

A dimensão fiscal do novo imposto também se evidencia pela intenção de preservar o patamar da carga tributária verificado nos anos anteriores à reforma. Conforme estabelece o art. 130 do ADCT, tanto a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) quanto o Imposto Seletivo (IS) terão suas alíquotas calibradas entre 2027 e 2033 com o objetivo de assegurar à União uma arrecadação equivalente àquela outrora obtida com os tributos extintos — PIS/COFINS, Cofins-Importação, IPI e o IOF incidente sobre operações de seguro.

Ademais, os percentuais de repasse previstos no art. 158, inciso IV, da Constituição Federal (relativos à parcela do ICMS

destinada aos Municípios), assim como aqueles do art. 159, incisos I e II (referentes às transferências do Imposto de Renda e do IPI para Estados e Municípios), foram preservados. A base de partilha passou a incluir apenas os tributos reformulados ou criados pela Emenda Constitucional nº 132/2023, entre eles o Imposto Seletivo. Aqui, vale o registro de que a CBS e o Imposto Seletivo sucedem ao IPI, em sua feição dúplice. O lado "fiscal" do IPI é representado pelo IVA-dual, cuja peça federal é a CBS e o lado "extrafiscal proibitivo" do IPI, um *excise tax*, é sucedido pelo IS[76]. Nesse contexto, o novo imposto passará a ser exigido apenas a partir de 2027, quando se concretizar a extinção do IPI, nos termos do art. 126, inciso I, alínea "s", do ADCT.

A arrecadação proveniente do Imposto Seletivo será partilhada no percentual de 60% (sessenta por cento) entre os entes subnacionais — Estados, Distrito Federal e Municípios — com base nos critérios hoje aplicáveis à distribuição do IPI. Dada a relevância desse repasse para o equilíbrio fiscal dos entes federativos, o artigo 477 da LC nº 214 prevê mecanismos de compensação para mitigar eventuais perdas de arrecadação desses entes, especialmente aquelas decorrentes da substituição do IPI (conforme o art. 159, incisos I e II, da CF).

A tensão entre função regulatória e função arrecadatória, longe de ser um problema exclusivo do Brasil, também é apontada em estudos comparados, que demonstram que *sin taxes* bem projetados conseguem, ao mesmo tempo, reduzir significativamente o consumo de produtos danosos e gerar receitas adicionais para o Estado[77]. No entanto, sem salvaguardas adequadas — como limites constitucionais ou critérios objetivos de nocividade —, corre-se o risco de o tributo se tornar predominantemente fiscal, reduzindo sua capacidade de induzir comportamentos desejáveis ao longo do tempo.

---

76 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS.** 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 364.

77 SILVA, R. A. O. S.; BARBERIA, L. R.; SOUZA, L. P. S.; ROCHA, C. F. D. **Sin taxes and their effect on consumption, revenue generation and health improvement: a systematic literature review in Latin America.** Health Promotion International, Oxford, v. 38, n. 1, p. daac166, 2023. Disponível em: https://doi.org/10.1093/heapol/czaa168. Acesso em: 05 mai 2025

Nesse sentido, é relevante destacar o fato de que o tributo destinado a onerar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente foi instituído sob a forma de um imposto, cuja arrecadação não tem uma destinação específica, relacionada à finalidade para o qual foi criado, mas busca financiar o estado como um todo. A impossibilidade de vinculação das receitas do Imposto Seletivo a políticas públicas voltadas à proteção da saúde e do meio ambiente, bem como as inúmeras inconsistências relacionadas à sua cobrança, evidenciam que a sua finalidade não é puramente extrafiscal, possuindo, na verdade, nítido caráter arrecadatório.

A sua forte vinculação fiscal gera o chamado "paradoxo da receita": o Estado necessita da arrecadação gerada por produtos cujo consumo, sob a ótica da saúde e do meio ambiente, deveria desestimular. O sucesso extrafiscal do Imposto Seletivo (redução do consumo de itens nocivos) implicaria, necessariamente, uma redução de sua arrecadação, impactando as finanças da União e, principalmente, dos entes subnacionais que dependem da partilha.

Ciente da complexidade e das tensões inerentes ao Imposto Seletivo e aos demais regimes diferenciados, a EC nº 132 (art. 9º, §§ 10 e 11) instituiu o mecanismo de avaliação quinquenal de custo-benefício para esses regimes, incluindo explicitamente o Imposto Seletivo (conforme LC nº 214, art. 476). A redação dada aos artigos 475 e 476 da LC nº 214, esclarece que a avaliação será conduzida pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do IBS, observando-se a "eficiência, eficácia e efetividade, enquanto política social, ambiental e sanitária". A primeira avaliação ocorrerá com base nos dados de 2030, podendo resultar em propostas de lei complementar para alterar o escopo ou a forma de aplicação do Imposto Seletivo (e dos demais regimes) a partir de 2032. As avaliações subsequentes ocorrerão a cada cinco anos.

Esse mecanismo representa uma oportunidade institucionalizada para monitorar os resultados (extra)fiscais do Imposto Seletivo e verificar se os objetivos de política pública estão sendo alcançados, além de viabilizar a proposição de ajustes

necessários, corrigindo distorções, adequando alíquotas e revendo inclusões ou exclusões de itens. Trata-se de um importante instrumento de governança dinâmica para conciliar as metas sanitárias e ambientais com as exigências de arrecadação. Sua efetividade, contudo, dependerá da qualidade técnica das avaliações, da transparência do processo e da vontade política de implementar as recomendações resultantes, a fim de efetivamente desestimular as atividades que justificaram a instituição do tributo.

CRITÉRIO DE NOCIVIDADE E ROL DE INCIDÊNCIA: ALGUMAS CONTROVÉRSIAS

Diante da ausência de critério constitucional de nocividade, a LC nº 214/2025 fez a seleção dos bens e serviços abarcados pelo Imposto Seletivo revelando escolhas que equacionam ambições extrafiscais e limitações políticas.

O artigo 409, em seu parágrafo primeiro, estabeleceu que são considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, para fins de incidência do Imposto Seletivo, o carvão mineral e os bens e serviços listados no anexo XVII da Lei Complementar nº 214, referentes a veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; bens minerais; e concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

Embora à primeira vista seja possível identificar o caráter prejudicial dos bens e serviços eleitos pelo legislador como passíveis de incidência do Imposto Seletivo, a análise mais acurada acerca dos critérios estabelecidos na legislação e, especialmente, a omissão em relação a bens e serviços que são tão ou mais prejudiciais à saúde e ao meio ambiente que aqueles indicados pela LC nº 124, suscitam dúvidas se o tributo não teria, na verdade, uma função meramente arrecadatória.

A) VEÍCULOS

No caso dos veículos, definiu-se que a tributação levaria em conta indicadores objetivos de eficiência energética e emissões de poluentes: automóveis, embarcações e aeronaves que comprovem, por meio de laudos técnicos, níveis inferiores a parâmetros pré-estabelecidos para, então, poderem se beneficiar de alíquota zero. Noutro giro, os modelos com maior pegada de carbono seriam onerados em faixas graduais, criando um incentivo direto à renovação de frotas e à adoção de tecnologias mais limpas. Esse regime de gradação busca, a princípio, traduzir em números a nocividade ambiental, estimulando fabricantes e consumidores a optarem por opções sustentáveis, e no outro lado, impõe ao fisco e aos contribuintes o desafio de se adaptarem a sistemas de certificação e controle de emissões.

Curiosamente, a legislação deixa de contemplar os caminhões dentre os veículos sujeitos à incidência do Imposto Seletivo, que estão entre os principais responsáveis pela emissão de poluentes na atmosfera[78]. Ao excluir os caminhões da incidência do Imposto Seletivo, perde-se a oportunidade de incentivar a utilização de veículos mais sustentáveis, como aqueles movidos a *biodiesel*, e de fomentar novos debates sobre logística e a necessidade de implementação de outros modais de transporte no Brasil.

Contudo, denota-se que não é razoável que veículos sejam considerados nocivos ao meio ambiente, mas caminhões a *diesel* não o sejam, sob o argumento de que caminhões são importantes porque transportam alimentos. Ou o imposto alcança produtos nocivos, ou não. Se o critério for o de baratear alimentos, deve-se reescrever

78 BARCELLOS, Felipe. **As emissões brasileiras de gases de efeito estufa nos setores de Energia e de Processos Industriais em 2019.** Instituto de Energia e Meio Ambiente – IEMA, São Paulo, dez. 2020. Disponível em: https://energiaeambiente.org.br/as-emissoes-brasileiras-de-gases-de-efeito-estufa-nos-setores-de-energia-e-de-processos-industriais-em-2019-20201201. Acesso em: 12 maio 2025.

a Constituição, pois não é isso o que lá está escrito no inciso que se acrescentou ao artigo 153 com a EC nº 132/2023[79].

A inclusão dos veículos elétricos na base de incidência do Imposto Seletivo também merece nossa atenção. Há aqueles que defendem que esses veículos não emitem dióxido de carbono (CO2) e promovem o desenvolvimento sustentável, alinhando-se às metas internacionais de redução da emissão de gases do efeito estufa, e, portanto, não deveriam ser tributados pelo Imposto Seletivo. Por outro lado, há estudos que demonstram que os custos relacionados à produção, criação da estrutura necessária ao carregamento dos veículos elétricos e as dificuldades relacionadas ao descarte das baterias geram impactos ambientais significativos, o que justificaria a incidência do imposto sobre esses veículos[80].

Para além das discussões relacionadas ao efetivo impacto ambiental dos veículos mencionados, não podemos perder de vista a motivação política e econômica para a exclusão dos caminhões da hipótese de incidência do Imposto Seletivo e a tributação dos veículos elétricos. Levou-se em consideração a relevância dos caminhões para a atividade econômica do país, bem como o *lobby* da indústria automobilística para retardar a transição tecnológica e o aumento da participação dos veículos elétricos no mercado nacional[81].

79 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS.** 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 360.

80 PEREIRA, Emílio; PASETTI, Marcelo. **Avaliação de impacto ambiental ex ante e ex post: a incidência do imposto seletivo sobre veículos automotores no PLP nº 68/2024 seria um autêntico imposto sobre *exercise tax* ou *greenwashing tax*?** In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (org.). Imposto de tributação ambiental: imposto seletivo. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2024. v. 2. e-book. Disponível em: https://fundarfenix.com.br/versao-html/?livro=1628. Acesso em: 14 mai. 2025.

81 DW BRASIL. Por que o Brasil quer taxar carros elétricos. **DW Brasil**, 04 jul. 2024. Disponível em: https://www.dw.com/pt-br/por-que-o-brasil-quer-taxar-carros-el%C3%A9tricos/a-69608874. Acesso em: 14 mai. 2025.

B) EXTRAÇÃO DE BENS MINERAIS

A LC nº 214 também incluiu bens minerais extraídos, como petróleo bruto, gás natural e minério de ferro, sob a justificativa de prejuízos ambientais e sociais advindos de sua exploração. Nesse segmento, o tributo não se baseia em impactos diretos sobre a saúde humana, mas em externalidades negativas relacionadas à degradação de ecossistemas, riscos de acidentes e gastos com remediação. Assim, a lei configurou a tributação monofásica, incidente na origem, com alíquotas variáveis alinhadas ao grau de nocividade ambiental de cada atividade de mineração ou extração.

Considerando os danos permanentes ao meio ambiente que decorrem dessas atividades, o legislador constituinte estabeleceu que o Imposto Seletivo deverá incidir sobre todas as operações de extração dos bens minerais, independentemente da sua destinação[82], o que vem suscitando debates quanto à constitucionalidade da sua incidência também na exportação, notadamente porque o artigo 153, §6º da Constituição estabelece, no inciso I, que o Imposto Seletivo "não incidirá sobre as exportações".

Os principais expoentes do setor afirmam que a incidência do Imposto Seletivo sobre as exportações levaria à "exportação de tributos", o que vai de encontro à imunidade prevista no texto constitucional e pode elevar os custos da cadeia produtiva e comprometer a competitividade do Brasil no cenário internacional[83].

---

82 BRAGA, Eduardo. **Parecer da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que altera o Sistema Tributário Nacional; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Brasília: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1711563066044&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 20 mai. 2025

83 INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Estudo LCA/IBRAM comprova que Imposto Seletivo alimenta inflação e taxa exportações. **IBRAM**, 6 nov. 2023. Disponível em: https://ibram.org.br/release/estudo-lca-ibram-comprova-que-imposto-seletivo-alimenta-inflacao-e-taxa-exportacoes/. Acesso em: 20 mai. 2025.

O impacto econômico da opção trazida pelo legislador é certamente muito expressivo. O Brasil está entre os maiores produtores e exportadores de recursos minerais do mundo, exportando, só no ano de 2024, mais de US$43 bilhões de dólares[84].

Destaca-se aqui o veto presidencial ao artigo 413, inciso I, que estabelecia, de forma expressa, a não incidência do Imposto Seletivo sobre as exportações para o exterior[85]. Contudo, em que pese a discussão sobre esse tema, estamos diante de um falso problema, uma vez que a pretensão nunca foi de que o Imposto Seletivo incidisse sobre as exportações, não tendo o veto o condão de alterar o critério temporal da hipótese de incidência do tributo: a extração do bem mineral[86].

Para além da questão relacionada à imunidade das exportações, destacam-se, ainda, discussões quanto à incidência indiscriminada do Imposto Seletivo sobre a extração dos bens minerais, perdendo-se a oportunidade de estimular a utilização de técnicas e maquinários menos prejudiciais ao meio ambiente, em privilégio ao caráter extrafiscal do tributo[87].

Além disso, o Instituto Brasileiro de Mineração destaca que a compensação pelo impacto ambiental das atividades de mineração já

84 INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). **Painel interativo de dados do setor mineral.** [S.l.]: IBRAM, [s.d.]. Disponível em: https://metabase-ibram.dadosfera.ai/public/dashboard/806387c4-d107-4d0a-b40d-eedcdb73df1d. Acesso em: 17 maio 2025.

85 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Redação final do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2848599&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em: 17 maio 2025.

86 CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. O veto à desoneração de exportações minerais do Imposto Seletivo: um falso problema. **Consultor Jurídico**, 26 jan. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-26/o-veto-a-desoneracao-de-exportacoes-minerais-do-imposto-seletivo-um-falso-problema/. Acesso em: 16 maio 2025.

87 CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Imposto Seletivo sobre insumos industriais: o que foi autorizado pela Constituição? **Consultor Jurídico**, 08 fev. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-fev-08/imposto-seletivo-sobre-insumos-industriais-o-que-foi-autorizado-pela-constituicao/. Acesso em: 16 maio 2025.

é feita por meio da CFEM (Compensação Financeira pela Exploração Mineral)[88], e que há grande preocupação do setor quanto aos reflexos adversos da incidência do Imposto Seletivo sobre a extração dos bens minerais não só em relação às exportações, mas também na economia brasileira, notadamente nas indústrias do setor automotivo, de embalagens para alimentos, siderúrgicas, do setor energético, de equipamentos médicos e na construção civil[89].

C) CONCURSO DE PROGNÓSTICOS E *FANTASY SPORTS*

Outro tópico que tem movimentado os debates sobre a incidência do Imposto Seletivo refere-se à inclusão das atividades decorrentes dos concursos de prognósticos e *fantasy sports*, serviços cujo caráter nocivo à saúde ou ao meio ambiente pode ser menos perceptível à primeira vista.

Os concursos de prognósticos tradicionais (como Mega-Sena e Quina) são loterias[90] numéricas em que o apostador concorre a

88 INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Tributar exportação de minério com Imposto Seletivo é inconstitucional, diz IBRAM. **IBRAM**, 3 jul. 2024. Disponível em: https://ibram.org.br/imposto-seletivo/tributar-exportacao-de-minerio-com-imposto-seletivo-e-inconstitucional-diz-ibram/. Acesso em: 17 mai. 2025.

89 INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Imposto Seletivo sobre o Minério de Ferro pode turbinar a inflação. **IBRAM**, 2 jul. 2024. Disponível em: https://ibram.org.br/imposto-seletivo/imposto-seletivo-sobre-o-minerio-de-ferro-pode-turbinar-a-inflacao/. Acesso em: 21 mai. 2025.

90 BRASIL. **Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis n º 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.615, de 24 março de 1998, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.675, de 11 de junho de 2018; e revoga dispositivos das Leis n º 6.168, de 9 de dezembro de 1974, 6.717, de 12 de novembro de 1979, 8.313, de 23 de dezembro de 1991, 9.649, de 27 de maio de 1998, 10.260, de 12 de julho de 2001, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 13.155, de 4 de agosto de 2015, da Lei Complementar nº 79, de 7 de janeiro de 1994, e dos Decretos-Leis n º 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis n º 6.905, de 11 de maio de 1981, 9.092, de 12 de setembro de 1995, 9.999, de 30 de agosto de 2000, 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, e 10.746, de 10 de outubro de 2003, e os Decretos-Leis n º 1.405, de 20 de junho de 1975, e 1.923, de 20 de janeiro de 1982. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13756.htm. Acesso em: 20 mai. 2025.

prêmios por sorteio de números e cuja principal característica é a aleatoriedade pura. As apostas esportivas (*bets*), por sua vez, consistem em apostas de quota fixa sobre resultados de eventos esportivos reais: o valor do prêmio potencial é conhecido no momento da aposta, mas ainda depende exclusivamente do acerto do prognóstico. Já os *fantasy sports*[91] configuram-se como esporte eletrônico competitivo, no qual equipes virtuais são formadas por participantes que, com base no desempenho de atletas reais, aplicam análise estatística, estratégia e habilidade para disputar premiações preestabelecidas e independentes do número de inscritos. Por fim, os jogos on-line[92] designam o canal eletrônico pelo qual se realizam apostas em jogos cujo resultado é definido por geradores aleatórios, abrangendo desde máquinas caça-níquel virtuais até as modalidades de prognóstico e quota fixa – mas sem se confundir com a natureza técnica e interativa dos *fantasy sports*.

O vício em jogos é hoje reconhecido como um transtorno mental pela Organização Mundial da Saúde (OMS), possuindo código na Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados com a Saúde (CID) - 6C50: Transtorno de jogo[93], e os dados e pesquisas que analisam o impacto desse vício na saúde financeira da população são alarmantes.

91 BRASIL. **Lei nº 14.790, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis nºs 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14790.htm. Acesso em: 22 mai. 2025.

92 BRASIL. **Lei nº 14.790, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis nºs 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14790.htm. Acesso em: 22 mai. 2025.

93 ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **CID-11: Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde.** Genebra: OMS, 2025. Disponível em: https://icd.who.int/browse/2025-01/mms/pt#1041487064. Acesso em: 17 mai. 2025.

Estudo realizado pela Strategy&[94] aponta que a participação de apostas no orçamento familiar médio no Brasil triplicou nos últimos cinco anos e já representa parcela significativa dos gastos da classe mais baixa, equivalente a 76% das despesas com lazer e cultura ou 5% do que gastam com alimentação. Hoje parte do dinheiro que costumava a ser direcionado para poupança, lazer, vestuário e até mesmo alimentação são usados para apostas, especialmente nas classes C, D e E.

Embora esse cenário sinalize pela incidência do Imposto Seletivo sobre concursos de prognósticos, justamente pelos prejuízos sociais associados ao vício em jogos, a lógica por trás desse vício é distinta daquela relacionada às bebidas e ao tabaco. No caso dos jogos de azar, os danos não decorrem das apostas propriamente ditas, mas das perdas financeiras a ela relacionadas, e a tributação sobre essas atividades representará um aumento do custo para os apostadores, que enfrentarão, portanto, perdas ainda mais expressivas[95].

A respeito dos *fantasy sports*, a controvérsia gira em torno de sua equiparação aos concursos de prognósticos. Conforme o art. 49 da Lei 14.790/2023, trata-se de uma disputa virtual cujo resultado se baseia no desempenho de atletas reais: os participantes formam equipes, seguem regras predeterminadas e concorrem a prêmios de valor fixo — como ocorre, por exemplo, no Cartola FC. Essa configuração difere das apostas tradicionais, pois exige conhecimento e estratégia dos jogadores, e não se fundamenta apenas na sorte.

Os principais argumentos residem no fato de que a Lei 14.790/2023 destaca expressamente que esse esporte não configura exploração de modalidade lotérica, promoção comercial ou aposta de quota fixa, estando dispensado de autorização do poder público, e que seria um esporte focado na diversão e interação social dos participantes, em

94 STRATEGY&. **O impacto das apostas esportivas no consumo.** PwC: São Paulo, 2024. Disponível em: https://www.strategyand.pwc.com/br/pt/relatorios/impacto_apostas_esportivas_consumo_pub_strategy_2024.pdf . Acesso em: 13 mai. 2025

95 NEWALL, Philip W. S.; ROCKLOFF, Matthew J. **Risks of using taxation as a public health measure to reduce gambling-related harms.** The Lancet Public Health, v. 7, n. 8, p. e654, ago. 2022. Disponível em: https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667(22)00144-X/fulltext. Acesso em: 13 maio 2025.

que os prêmios não decorrem puramente da sorte, mas de análise estatística, estratégia e habilidades dos jogadores[96].

A diferença apontada motivou a apresentação de emenda ao Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, que propõe a exclusão dos *fantasy sports* da incidência do Imposto Seletivo. O Projeto destaca, ainda, a diferença de faturamento entre esse mercado, que movimentou pouco mais de R$100 milhões no ano de 2023 e o de apostas esportivas e jogos online que movimentou R$120 bilhões no mesmo período[97].

De outro lado, há quem defenda que hoje existem novos modelos de *fantasy sports*, cujo funcionamento se aproxima ao das apostas esportivas, por envolver valores apostados e pagamento de prêmios a cada rodada, em uma dinâmica mais propensa ao abuso por parte dos consumidores[98], o que justificaria a sua inclusão dentre as hipóteses de incidência do Imposto Seletivo.

A questão que se coloca, no caso, é se a regularização e a tributação constituem, de fato, a melhor alternativa para o enfretamento dessas questões. De um lado, pode-se defender que apenas legalizando se faz possível regulamentar e, por conseguinte, controlar tais atividades – sobretudo diante da difusão da internet, que inevitavelmente amplia o acesso a esses serviços. Com a regulamentação, o Estado teria maior controle sobre a atividade, e poderia tributá-la, fazendo com que contribuam com o custeio das despesas públicas. Por outro lado, pode-se questionar se, ao tributar essas atividades, o Estado não se

96 ROCHA, Sergio André. O imposto seletivo sobre *fantasy sports* é constitucional? **Consultor Jurídico**, 10 mar. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mar-10/o-imposto-seletivo-sobre-fantasy-sports-e-constitucional/. Acesso em: 14 mai. 2025.

97 BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº — CCJ ao Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024.** Acrescenta artigo para suprimir a expressão "e Fantasy Sport" do inciso VII do art. 409 e do Anexo XVII da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9927277&ts=1743712174499. Acesso em: 14 maio 2025.

98 DANTAS, Paulo Henrique de Holanda. **Imposto seletivo como ferramenta de desestímulo das "bets": uma aposta segura?** Brasília: Senado Federal, Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa, out. 2024. (Textos para discussão; n. 334).

tornaria conivente - e até interessado – em práticas que, em última análise, poderiam revelar-se nocivas e prejudiciais.[99].

Ainda que se conclua que os *fantasy sports* se assemelham às apostas esportivas (*bets)*, ao considerar os prejuízos associados a esses jogos o que se constata é que, embora se mostre como instrumento viável para desestimular apostas, a tributação se aproxima mais da lógica tradicional das *sin taxes* voltadas à arrecadação rápida do que à tributação calculada a partir de metodologias técnicas de mensuração de externalidades negativas.

D) BEBIDAS AÇUCARADAS

Quanto às bebidas açucaradas, a tributação incidiu especificamente sobre mercadorias classificadas pela NCM 2202.10.00 (águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas), definindo-se alíquotas progressivas que visam desestimular o consumo excessivo de açúcar e, consequentemente, reduzir custos associados a enfermidades crônicas.

Contudo, persiste controvérsia na exclusão de itens como sucos de caixinha industrializados, néctares e outras bebidas com alto teor de açúcares do rol das bebidas açucaradas das quais incide o Imposto Seletivo, ainda que apresentem perfil nutricional e impactos à saúde equiparados (ou até piores) aos dos refrigerantes[100].

A tributação das bebidas açucaradas é uma realidade global, recomendada pela Organização Mundial da Saúde (OMS) como ferramenta para reduzir o consumo dessas bebidas, combater obesidade e doenças crônicas relacionadas ao consumo excessivo de açúcar, como diabetes, obesidade, doenças cardíacas, dentre outras,

99 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS.** 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 360/361.

100 WHO. **WHO calls on countries to tax sugar-sweetened beverages to save lives**. Genebra: World Health Organization, 2022. Disponível em: https://www.who.int/news/item/13-12-2022-who-calls-on-countries-to-tax-sugar-sweetened-beverages-to-save-lives. Acesso em: 14 mai. 2025.

gerando ganhos econômicos substanciais com a redução de custos em saúde.

São diversas as experiências exitosas ao redor do mundo, merecendo destaque o caso do México, considerado o maior consumidor de bebidas açucaradas das Américas, e que ocupa o primeiro lugar em prevalência de diabetes *mellitus*, em comparação aos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A tributação sobre as bebidas açucaradas foi implementada no ano de 2014 e, já no primeiro ano, verificou-se uma redução de 17% na compra dessas bebidas pela camada mais carente financeiramente da população[101] .

O que se constata, portanto, é que a escolha do legislador soou um tanto ambígua ao incluir no rol de incidência do Imposto Seletivo somente refrigerantes como bebidas açucaradas, excluindo, sem quaisquer argumentos técnicos, as demais bebidas adoçadas com efeitos também nocivos à saúde. Registre-se, desde já, que essa política, tal como está, reforça o questionamento sobre o caráter extrafiscal do Imposto Seletivo.

E) ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS E AGROTÓXICOS

A LC nº 214/2025 deixa de fora tanto os alimentos ultraprocessados quanto os insumos agrícolas, e ainda trata esses dois grupos de forma distinta. Essa escolha de escopo revela as limitações da reforma: ela acaba priorizando apenas alguns produtos (como bebidas açucaradas), sem incorporar o conjunto mais amplo de itens cujo consumo ou uso agrícola também impacta a saúde pública e o meio ambiente. Isso resulta da atuação intensa de representantes da indústria de alimentos, do agronegócio e do varejo no Congresso Nacional para

101 CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação.** Brasília: Câmara dos Deputados/IBET, 2025. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/items/922723ce-8035-4753-a3e0-47144f0ea271. Acesso em: 13 maio 2025.

inserir ultraprocessados na Cesta Básica e evitar a tributação do Imposto Seletivo.

Segundo o Ministério da Saúde[102], alimentos ultraprocessados são formulações industriais prontas para consumo, feitas com ingredientes artificiais ou pouco familiares (carboximetilcelulose, maltodextrina, xarope de milho, aromatizantes, emulsificantes etc.), com presença mínima ou nenhuma de alimentos *in natura* ou minimamente processados. Esses produtos apresentam alta densidade energética e elevado teor de gorduras, açúcares e sódio, além de aditivos químicos, fatores associados ao aumento do risco de obesidade, diabetes, doenças cardiovasculares e alguns tipos de câncer[103].

É paradoxal que alguns desses mesmos alimentos ultraprocessados, além de não terem sido incluídos no rol de incidência do Imposto Seletivo, tenham sido beneficiados com a redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS, nos termos do art. 135, Anexo VII itens 2 (compostos lácteos: produtos elaborados com mistura de leite, no mínimo 51%, e outros ingredientes que costumam conter açúcar e aditivos alimentares) e 9 (massas alimentícias: macarrão instantâneo e massas congeladas, NCM 1902.30.00) da LC nº 214/2025[104].

Quando se observa que o Imposto Seletivo, no setor alimentício, incide exclusivamente sobre bebidas açucaradas, enquanto diversos produtos ultraprocessados — reconhecidos por seu impacto negativo

102 BRASIL. Ministério da Saúde. **Por que limitar o consumo de alimentos processados e evitar ultraprocessados?** 2022. Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-quero-me-alimentar-melhor/noticias/2022/por-que-limitar-o-consumo-de-alimentos-processados-e-evitar-alimentos-ultraprocessados. Acesso em: 14 maio 2025.

103 WHO. **WHO calls on countries to tax sugar-sweetened beverages to save lives**. Genebra: World Health Organization, 2022. Disponível em: https://www.who.int/news/item/13-12-2022-who-calls-on-countries-to-tax-sugar-sweetened-beverages-to-save-lives. Acesso em: 14 mai. 2025.

104 VALOR ECONÔMICO. Ultraprocessados com tributação mais favorecida de IBS e CBS. **Valor Econômico**, São Paulo, 2024. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2024/04/ultraprocessados-com-tributacao-mais-favorecida-de-ibs-e-cbs.ghtml. Acesso em: 14 mai. 2025.

à saúde — gozam de redução de alíquota, evidencia-se tratamento tributário contrário à promoção de uma alimentação saudável.

Em relação aos agrotóxicos, além de não estarem contemplados dentre as hipóteses de incidência do Imposto Seletivo, foram beneficiados com a redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS (art. 138 e anexo IX da LC nº 214).

Segundo pesquisa encomendada pelo Sindiveg e realizada pela Kynetec Brasil, entre janeiro e setembro de 2024 a área tratada com defensivos agrícolas no país cresceu 10,9% em relação ao mesmo período de 2023, superando 1 bilhão de hectares tratados. Nesse intervalo, o volume de defensivos utilizados avançou 10,3%, distribuído em herbicidas, inseticidas, fungicidas, tratamentos de sementes e outros[105].

A manutenção dos benefícios tributários sobre agrotóxicos desconsidera as evidências científicas acerca dos malefícios associados ao seu uso indiscriminado. Estima-se que 385 (trezentos e oitenta e cinco) milhões de intoxicações agudas não intencionais por agrotóxicos anualmente no mundo, resultando em cerca de 11000 (onze mil) mortes, o que corresponde a 44% (quarenta e quatro por cento) dos trabalhadores agrícolas globais[106].

Além disso, estudos demonstram contaminação de solos, corpos d'água e até de leite materno em decorrência da deriva e persistência desses compostos. O Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos - PARA, conduzido pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), identificou concentrações acima do permitido, uso de substâncias não autorizadas e até agrotóxicos banidos no país[107].

105 SINDIVEG. Área tratada com defensivos agrícolas crescem 10,9% no Brasil. **Sindiveg.** São Paulo, 11 nov. 2024. Disponível em: https://sindiveg.org.br/ultimas-noticias/area-tratada-com-defensivos-agricolas-crescem-109-no-brasil/. Acesso em: 21 mai. 2025

106 BOEDEKER, W.; WATTS, M.; CLAUSING, P.; MARQUEZ, E. **The global distribution of acute unintentional pesticide poisoning: estimations based on a systematic review.** BMC Public Health, v. 20, n. 1, p. 1875, dez. 2020. DOI: 10.1186/s12889-020-09939-0.

107 ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA): relatório de 2023.** Brasília, DF:

Verifica-se na LC nº 214/25, que a graduação das alíquotas e a introdução de incentivos tributários criaram um sistema híbrido que, por um lado, busca direcionar comportamentos em direção a escolhas mais saudáveis e ecologicamente corretas e, por outro, mantém forte componente arrecadatório. O equilíbrio entre promover a inovação e garantir receita para os cofres públicos dependerá, porém, da efetividade dos mecanismos de verificação e da disposição política de revisar periodicamente a lista de itens e os parâmetros de nocividade, de modo a incorporar novos conhecimentos técnicos e superar as lacunas deixadas no texto legal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar dos desafios, o Imposto Seletivo representa significativo avanço conceitual ao introduzir a nocividade como critério de seletividade, alinhando o Brasil às práticas internacionais de tributação de externalidades. Seu desenho híbrido, combinando potencial regulatório com necessidades fiscais explícitas, reflete a complexidade das escolhas de política tributária no contexto brasileiro.

A Lei Complementar nº 214, ao definir o rol de incidência, optou por limitar o alcance extrafiscal inicialmente vislumbrado, excluindo itens relevantes como ultraprocessados e agrotóxicos, e incluindo os controversos concursos de prognósticos e *fantasy sports*, o que já vem suscitando inúmeros debates entre juristas e representantes dos setores abrangidos, que certamente serão levados à apreciação do Poder Judiciário.

O êxito do Imposto Seletivo como instrumento regulatório dependerá não apenas da calibragem de suas alíquotas, mas fundamentalmente da implementação de políticas públicas complementares e coordenadas que sejam capazes de garantir o cumprimento dos objetivos constitucionais que deram causa à sua criação.

ANVISA, 2023.

O presente estudo conclui que o Imposto Seletivo é um experimento tributário complexo. Sua natureza dual demanda acompanhamento atento por parte de juristas, economistas e formuladores de políticas públicas. Se bem administrado e periodicamente reavaliado, pode contribuir para um sistema tributário mais racional e alinhado aos desafios contemporâneos de saúde pública e sustentabilidade ambiental, sem descurar das necessidades fiscais do Estado brasileiro. Seu legado dependerá da capacidade de transcender a mera arrecadação e se consolidar, de fato, como um tributo a serviço de um desenvolvimento mais equilibrado e saudável.

REFERÊNCIAS

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA): relatório de 2023.** Brasília, DF: ANVISA, 2023.

BARCELLOS, Felipe. **As emissões brasileiras de gases de efeito estufa nos setores de Energia e de Processos Industriais em 2019.** Instituto de Energia e Meio Ambiente – IEMA, São Paulo, dez. 2020. Disponível em: https://energiaeambiente.org.br/as-emissoes-brasileiras-de-gases-de-efeito-estufa-nos-setores-de-energia-e-de-processos-industriais-em-2019-20201201. Acesso em: 12 maio 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Redação Final do Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024.** Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 1.079, de 10 de abril de 1950, e 14.133, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares nºs 63, de 11 de janeiro de 1990, 87, de 13 de setembro de 1966, 123, de 14 de dezembro de 2006, e 141, de 13 de janeiro de 2012, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9839564&ts=1745428166073&disposition=inline. Acesso em: 21 mai. 2025

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Redação final do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mos

trarintegra?codteor=2848599&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em: 17 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis n º 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.615, de 24 março de 1998, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.675, de 11 de junho de 2018; e revoga dispositivos das Leis n º 6.168, de 9 de dezembro de 1974, 6.717, de 12 de novembro de 1979, 8.313, de 23 de dezembro de 1991, 9.649, de 27 de maio de 1998, 10.260, de 12 de julho de 2001, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 13.155, de 4 de agosto de 2015, da Lei Complementar nº 79, de 7 de janeiro de 1994, e dos Decretos-Leis n º 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis n º 6.905, de 11 de maio de 1981, 9.092, de 12 de setembro de 1995, 9.999, de 30 de agosto de 2000, 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, e 10.746, de 10 de outubro de 2003, e os Decretos-Leis n º 1.405, de 20 de junho de 1975, e 1.923, de 20 de janeiro de 1982. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13756.htm. Acesso em: 20 mai. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.790, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; altera as Leis nºs 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14790.htm. Acesso em: 22 mai. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS

e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 20 mai. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Mesa da Câmara dos Deputados e Mesa do Senado, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm Acesso em: 20 mai. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Por que limitar o consumo de alimentos processados e evitar ultraprocessados?** 2022. Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-quero-me-alimentar-melhor/noticias/2022/por-que-limitar-o-consumo-de-alimentos-processados-e-evitar-alimentos-ultraprocessados. Acesso em: 14 maio 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº — CCJ ao Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024.** Acrescenta artigo para suprimir a expressão "e Fantasy Sport" do inciso VII do art. 409 e do Anexo XVII da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9927277&ts=1743712174499. Acesso em: 14 maio 2025.

BRAGA, Eduardo. **Parecer da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que altera o Sistema Tributário Nacional; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Brasília: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1711563066044&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 20 mai. 2025

BOEDEKER, W.; WATTS, M.; CLAUSING, P.; MARQUEZ, E. **The global distribution of acute unintentional pesticide poisoning: estimations based on a systematic review.** BMC Public Health, v. 20, n. 1, p. 1875, dez. 2020. DOI: 10.1186/s12889-020-09939-0.

CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Imposto Seletivo sobre insumos industriais: o que foi autorizado pela Constituição? **Consultor Jurídico**, 08 fev. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-fev-08/imposto-seletivo-sobre-insumos-industriais-o-que-foi-autorizado-pela-constituicao/. Acesso em: 16 maio 2025.

CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. O veto à desoneração de exportações minerais do Imposto Seletivo: um falso problema. **Consultor Jurídico**, 26 jan. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-26/o-veto-a-desoneracao-de-exportacoes-minerais-do-imposto-seletivo-um-falso-problema/. Acesso em: 16 maio 2025.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: caminhos para sua efetivação.** Brasília: Câmara dos Deputados/IBET, 2025. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/items/922723ce-8035-4753-a3e0-47144f0ea271. Acesso em: 13 maio 2025.

DANTAS, Paulo Henrique de Holanda. **Imposto seletivo como ferramenta de desestímulo das "bets": uma aposta segura?** Brasília: Senado Federal, Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa, out. 2024. (Textos para discussão; n. 334).

DW BRASIL. Por que o Brasil quer taxar carros elétricos. **DW Brasil**, 04 jul. 2024. Disponível em: https://www.dw.com/pt-br/por-que-o-brasil-quer-taxar-carros-el%C3%A9tricos/a-69608874. Acesso em: 14 mai. 2025.

GAETA, Flávia Holanda (coord.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024. E-book kindle.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). **Painel interativo de dados do setor mineral.** [S.l.]: IBRAM, [s.d.]. Disponível em: https://metabase-ibram.dadosfera.ai/public/dashboard/806387c4-d107-4d0a-b40d-eedcdb73df1d. Acesso em: 17 maio 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Tributar exportação de minério com Imposto Seletivo é inconstitucional, diz IBRAM. **IBRAM**, 3 jul. 2024. Disponível em: https://ibram.org.br/imposto-seletivo/tributar-exportacao-de-minerio-com-imposto-seletivo-e-inconstitucional-diz-ibram/. Acesso em: 17 mai. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Imposto Seletivo sobre o Minério de Ferro pode turbinar a inflação. **IBRAM**, 2 jul. 2024. Disponível em: https://ibram.org.br/imposto-seletivo/imposto-seletivo-sobre-o-minerio-de-ferro-pode-turbinar-a-inflacao/. Acesso em: 21 mai. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Estudo LCA/IBRAM comprova que Imposto Seletivo alimenta inflação e taxa exportações. **IBRAM**, 6 nov. 2023. Disponível em: https://ibram.org.br/release/estudo-lca-ibram-comprova-que-imposto-seletivo-alimenta-inflacao-e-taxa-exportacoes/. Acesso em: 20 mai. 2025.

KRAUSS, Regina. Setor de mineração alerta para custo adicional de R$ 2,8 bi com Imposto Seletivo. **Portal Reforma Tributária**, 02 nov. 2024. Disponível em: https://www.reformatributaria.com/setor-de-mineracao-alerta-para-custo-adicional-de-r-28-bi-com-imposto-seletivo/. Acesso em: 16 mai. 2025.

NEWALL, Philip W. S.; ROCKLOFF, Matthew J. **Risks of using taxation as a public health measure to reduce gambling-related harms.** The Lancet Public Health, v. 7, n. 8, p. e654, ago. 2022. Disponível em: https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667(22)00144-X/fulltext. Acesso em: 13 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **CID-11: Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde.** Genebra: OMS, 2025. Disponível em: https://icd.who.int/browse/2025-01/mms/pt#1041487064. Acesso em: 17 mai. 2025.

PEREIRA, Emílio; PASETTI, Marcelo. **Avaliação de impacto ambiental ex ante e ex post: a incidência do imposto seletivo sobre veículos automotores no PLP nº 68/2024 seria um autêntico imposto sobre *exercise tax* ou *greenwashing tax*?** In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (org.). Imposto de tributação ambiental: imposto seletivo. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2024. v. 2. e-book. Disponível em: https://fundarfenix.com.br/versao-html/?livro=1628. Acesso em: 14 mai. 2025.

PISCITELLI, Tathiane (org.); CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos Saudáveis: diálogo entre direito, saúde e economia.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. E-book.

ROCHA, Sergio André. O imposto seletivo sobre *fantasy sports* é constitucional? **Consultor Jurídico**, 10 mar. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mar-10/o-imposto-seletivo-sobre-fantasy-sports-e-constitucional/. Acesso em: 14 mai. 2025.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Casa do Direito, Belo Horizonte, 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado**. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS.** 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025

SILVA, R. A. O. S.; BARBERIA, L. R.; SOUZA, L. P. S.; ROCHA, C. F. D. **Sin taxes and their effect on consumption, revenue generation and health improvement: a systematic literature review in Latin America.** Health Promotion International, Oxford, v. 38, n. 1, p. daac166, 2023. Disponível em: https://doi.org/10.1093/heapol/czaa168. Acesso em: 05 mai 2025

SINDIVEG. Área tratada com defensivos agrícolas crescem 10,9% no Brasil. **Sindiveg.** São Paulo, 11 nov. 2024. Disponível em: https://sindiveg.org.br/ultimas-noticias/area-tratada-com-defensivos-agricolas-crescem-109-no-brasil/. Acesso em: 21 mai. 2025

STRATEGY&. **O impacto das apostas esportivas no consumo.** PwC: São Paulo, 2024. Disponível em: https://www.strategyand.pwc.com/br/pt/relatorios/impacto_apostas_esportivas_consumo_pub_strategy_2024.pdf . Acesso em: 13 mai. 2025

VALOR ECONÔMICO. Ultraprocessados com tributação mais favorecida de IBS e CBS. **Valor Econômico**, São Paulo, 2024. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2024/04/ultraprocessados-com-tributacao-mais-favorecida-de-ibs-e-cbs.ghtml. Acesso em: 14 mai. 2025.

WHO. **WHO calls on countries to tax sugar-sweetened beverages to save lives**. Genebra: World Health Organization, 2022. Disponível em: https://www.who.int/news/item/13-12-2022-who-calls-on-countries-to-tax-sugar-sweetened-beverages-to-save-lives. Acesso em: 14 mai. 2025.

A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRE A SIMPLIFICAÇÃO DO CONSUMO E A BUSCA POR JUSTIÇA FISCAL

Polyana Dias Ribeiro [108]
Kelly Dayane Oliveira Santos [109]
Farley Soares Menezes [110]

RESUMO

O presente artigo analisa criticamente a recente proposta de reforma tributária no Brasil, consagrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com foco na substituição de tributos sobre o consumo por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. O objeto da pesquisa é a simplificação da tributação sobre o consumo e suas implicações para a justiça fiscal, especialmente no que diz respeito à regressividade do sistema tributário brasileiro. A metodologia adotada é qualitativa, fundamentada em revisão bibliográfica e análise de dados secundários provenientes de estudos empíricos, como os de Campos Júnior e Lima (2023) e Cimini e Rocha (2023), bem como dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) e do índice de Gini. Os resultados demonstram que, apesar dos avanços em termos de eficiência e padronização tributária, a reforma proposta não enfrenta os principais fatores que sustentam a desigualdade fiscal, mantendo a carga tributária concentrada no consumo e isentando lucros, dividendos e grandes fortunas. Conclui-se que, embora tecnicamente moderna, a reforma tende a perpetuar um modelo regressivo de arrecadação, carecendo de mecanismos mais efetivos de redistribuição. A crítica central do artigo reside na dissonância entre eficiência administrativa e justiça social, evidenciando que

108 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes – MG, polyanaribeiro04@gmail.com;

109 Graduada pelo Curso de Direito da Unimontes – MG, kellydayane1996@gmail.com;

110 Professor do Curso de Direito da Unimontes – MG, farley@menezesadvogados.adv.br;

uma reforma verdadeiramente transformadora exigiria mudanças estruturais na base da tributação.

Palavras-chave: Reforma tributária; Tributação sobre o consumo; Justiça fiscal; Regressividade; Desigualdade social.

ABSTRACT

This article critically analyzes the recent tax reform proposal in Brazil, enshrined in Constitutional Amendment No. 132/2023, focusing on replacing consumption taxes with a dual Value Added Tax (VAT) model. The research objective is the simplification of consumption taxation and its implications for tax justice, especially with regard to the regressiveness of the Brazilian tax system. The methodology adopted is qualitative, based on a literature review and analysis of secondary data from empirical studies, such as those by Campos Júnior and Lima (2023) and Cimini and Rocha (2023), as well as data from the Household Budget Survey (POF) and the Gini index. The results demonstrate that, despite advances in terms of efficiency and tax standardization, the proposed reform does not address the main factors that sustain fiscal inequality, maintaining the tax burden concentrated on consumption and exempting profits, dividends, and large fortunes. It is concluded that, although technically modern, the reform tends to perpetuate a regressive model of tax collection, lacking more effective mechanisms of redistribution. The central criticism of the article lies in the dissonance between administrative efficiency and social justice, showing that a truly transformative reform would require structural changes in the tax base.

Keywords: Tax reform; Consumption taxation; Tax justice; Regressivity; Social inequality.

INTRODUÇÃO

A estrutura tributária brasileira, historicamente marcada por sua complexidade e ineficiência, tem sido alvo de intensos debates

acadêmicos, políticos e sociais. Dentre os principais pontos de atenção está a tributação sobre o consumo, cuja preponderância no sistema nacional implica importantes repercussões econômicas e sociais. Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu um novo modelo de tributação baseado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, com a proposta de substituir cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — por dois: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. A medida, defendida como mecanismo de simplificação e modernização, visa à harmonização das normas tributárias, ao aumento da segurança jurídica e à eliminação da cumulatividade que caracteriza os tributos atuais.

A relevância do tema se justifica não apenas pelo impacto direto sobre a atividade econômica, mas também por suas profundas implicações distributivas. A carga tributária brasileira é reconhecidamente regressiva, incidindo com mais intensidade sobre os estratos sociais de menor renda, em razão da predominância de tributos indiretos. A proposta de reforma, portanto, suscita um duplo desafio: além da eficiência arrecadatória, impõe-se o imperativo de justiça fiscal. Com base nesse panorama, o capítulo examina criticamente os fundamentos, promessas e limites da simplificação dos tributos sobre o consumo no Brasil, refletindo sobre os efeitos potenciais da reforma na estrutura de arrecadação e na desigualdade social.

O principal objetivo do capítulo é avaliar se a proposta de adoção do IVA dual, embora tecnicamente avançada, é capaz de enfrentar as distorções regressivas do atual sistema tributário. Parte-se da análise do discurso oficial e de estudos acadêmicos contemporâneos, especialmente os de Cimini e Rocha (2023) e Campos Júnior e Lima (2023), que identificam fragilidades estruturais na concentração da carga sobre o consumo e questionam a ausência de mecanismos de redistribuição mais eficazes. A abordagem metodológica é qualitativa, com base em revisão bibliográfica e análise de dados secundários,

como os provenientes da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) e do índice de Gini.

Ao longo do capítulo, busca-se demonstrar como a proposta de reforma, embora represente um avanço em termos de racionalização tributária, pode, na ausência de medidas complementares, perpetuar o modelo regressivo vigente. Por fim, a estrutura do texto está organizada em torno da análise técnica do novo modelo de IVA, do exame de seus impactos distributivos e da reflexão crítica sobre os caminhos para uma tributação mais justa e progressiva no Brasil.

1. DESENVOLVIMENTO

A partir deste ponto, o trabalho desenvolve-se por meio da apresentação das principais seções que compõem a análise proposta: inicia-se pela delimitação do objeto de estudo, centrado na reforma tributária brasileira e seus efeitos sobre a tributação do consumo; em seguida, são apresentados os resultados da pesquisa bibliográfica e documental, com destaque para os aspectos técnicos e distributivos da proposta de simplificação fiscal; posteriormente, realiza-se a análise crítica dos dados e argumentos coletados, confrontando-os com os princípios da justiça fiscal; por fim, são discutidos os fundamentos metodológicos que sustentam a abordagem adotada. Cada seção contribui, de forma articulada, para avaliar os limites e potencialidades da reforma tributária à luz da equidade e da eficiência no sistema tributário nacional.

1.1 A SIMPLIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE CONSUMO

A recente proposta de reforma tributária no Brasil, consagrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tem como um de seus pilares centrais a criação de um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. O novo modelo propõe a substituição de cinco tributos sobre o consumo — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — por dois: a

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. Trata-se de uma medida que visa, segundo o discurso oficial, à simplificação do sistema tributário, ao aumento da eficiência econômica e à criação de um ambiente mais favorável ao crescimento, por meio da eliminação da cumulatividade e da harmonização das regras fiscais entre entes federativos.

O argumento do governo e de setores empresariais favoráveis à reforma está baseado na ideia de que um sistema mais simples e previsível trará ganhos expressivos de produtividade, reduzirá custos de conformidade tributária para empresas e contribuirá para a segurança jurídica. Além disso, a adoção da cobrança no destino, em lugar da origem, promete reduzir distorções federativas, inibindo a guerra fiscal entre estados e promovendo uma alocação mais eficiente dos recursos produtivos. Tais benefícios estariam alinhados com práticas internacionais bem-sucedidas e com recomendações de organismos multilaterais, que defendem IVAs amplos e uniformes como formas de aperfeiçoar a arrecadação e atrair investimentos.

Entretanto, apesar do inegável avanço técnico em termos de organização e padronização da tributação sobre o consumo, diversos estudos críticos chamam a atenção para a permanência de um problema estrutural: a regressividade da carga tributária brasileira. A simplificação proposta, ao manter o consumo como base principal da arrecadação, não altera o fato de que os tributos indiretos recaem de forma desproporcional sobre os mais pobres. Essa crítica é central no artigo de Cimini e Rocha (2023). Para os autores, a proposta atual promove um redesenho da tributação, mas não rompe com o modelo injusto que caracteriza o sistema tributário nacional. Como os tributos sobre o consumo incidem igualmente sobre ricos e pobres, mas os mais pobres consomem parcela muito maior de sua renda, o resultado é um ônus fiscal mais pesado justamente para aqueles que menos têm.

Essa observação é reforçada por evidências empíricas robustas, como as apresentadas por Campos Júnior e Lima (2023) no artigo "Estrutura Tributária Brasileira: uma análise de seu impacto sobre a

distribuição de renda". Utilizando dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF 2017-2018) e aplicando a metodologia de Lerman-Yitzhaki, os autores demonstram que os impostos indiretos — especialmente ICMS, PIS e Cofins — contribuem significativamente para o aumento da desigualdade. O índice de Gini da renda familiar per capita cresce após a incidência desses tributos, confirmando que a tributação indireta tem um efeito regressivo. Em todos os dez estados analisados no estudo, mesmo em contextos econômicos diversos, a carga indireta contribui para concentrar ainda mais a renda.

A proposta da reforma inclui um mecanismo de devolução parcial dos tributos pagos por famílias de baixa renda, conhecido como *cashback*. Embora essa medida possa mitigar parcialmente os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, ela ainda está cercada de incertezas quanto à sua abrangência, operacionalização e eficácia real. A devolução, por si só, não altera a estrutura da carga tributária nem substitui a necessidade de tributar mais diretamente a renda e o patrimônio dos mais ricos. Assim, a promessa de justiça fiscal através de um sistema de compensação seletiva corre o risco de se tornar um paliativo insuficiente, sem impacto significativo sobre a desigualdade.

A análise crítica da proposta evidencia que o problema não é apenas de forma, mas de conteúdo. A estrutura da arrecadação brasileira permanece fortemente ancorada na tributação sobre o consumo. Campos Júnior e Lima (2023) ainda apresenta os dados mais recentes da Receita Federal, em que os tributos sobre bens e serviços representaram 48,44% da arrecadação total, cifra praticamente equivalente à soma de todos os tributos incidentes sobre a renda, a folha de salários e o patrimônio. Essa desproporção é um dos pilares da regressividade estrutural que marca o sistema tributário nacional.

Cimini e Rocha (2023), no artigo já mencionado, apontam que a Constituição de 1988, apesar de ampliar direitos sociais, não enfrentou o nó da regressividade tributária. Pelo contrário, consolidou um sistema tributário baseado em tributos indiretos, cujos efeitos regressivos já eram previsíveis e debatidos à época da Assembleia

Constituinte. Desde então, as sucessivas reformas propostas pelos governos eleitos – inclusive os que se apresentaram como progressistas – não conseguiram, ou não quiseram, enfrentar os interesses das elites econômicas. A manutenção da isenção de lucros e dividendos, prevista na Lei nº 9.249/1995, é um exemplo emblemático dessa resistência à redistribuição via tributação.

A literatura mostra que a desigualdade no Brasil não se deve apenas à ausência de políticas de transferência de renda, mas também à ausência de mecanismos eficazes de redistribuição pelo lado da arrecadação. Como afirmam Cimini e Rocha, o Estado brasileiro expandiu os gastos sociais sem alterar a estrutura regressiva da arrecadação, criando um paradoxo institucional: "gasto sim, progressividade não". A simplificação dos tributos sobre consumo, ainda que tecnicamente louvável, não rompe com esse modelo. Ao contrário, ela pode reforçá-lo, ao consolidar a arrecadação sobre uma base regressiva sem ampliar significativamente a tributação progressiva sobre renda e patrimônio.

1.2 O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A estrutura tributária brasileira caracteriza-se por uma forte incidência sobre o consumo, mediante impostos indiretos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Este modelo, consolidado nas últimas décadas, tem implicado efeitos significativos na distribuição de renda e na justiça fiscal. Diversos estudos, incluindo as análises de Campos Júnior e Lima (2023), indicam que a atual configuração tributária do Brasil onera desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, reforçando um caráter regressivo do sistema.

A regressividade fiscal ocorre quando os tributos incidem mais pesadamente, em termos relativos, sobre os grupos de menor renda. No Brasil, os impostos indiretos, notadamente o ICMS e a Cofins,

são cobrados na cadeia de produção e repassados integralmente ao consumidor final, independentemente de sua capacidade contributiva. Assim, famílias de baixa renda, que consomem a maior parte — ou mesmo a totalidade — de seus rendimentos, acabam pagando proporcionalmente mais impostos que as famílias mais ricas, que podem poupar ou investir parte de seus recursos.

Campos Júnior e Lima (2023) destacam que "a tributação sobre o consumo é estruturalmente regressiva, sobretudo quando incide sobre bens essenciais e de primeira necessidade, que representam uma fração maior do orçamento das famílias de baixa renda" (p. 45). Segundo esses autores, essa configuração tributária amplia as desigualdades socioeconômicas e compromete os objetivos constitucionais de redução das desigualdades e promoção da justiça social.

Diversos indicadores socioeconômicos corroboram a assertiva de que a carga tributária brasileira exacerba a desigualdade. Um dos principais é o Índice de Gini, que mensura a concentração de renda em uma sociedade, variando de 0 (perfeita igualdade) a 1 (máxima desigualdade). De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2023), o Gini brasileiro, após as transferências monetárias governamentais, situou-se em torno de 0,518, um dos mais elevados do mundo.

Contudo, estudos que analisam o impacto do sistema tributário sobre o Gini indicam que, ao contrário de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), onde a tributação reduz a desigualdade, no Brasil o efeito é inverso. Segundo estimativas de Silveira et al. (2019), após a incidência da tributação sobre o consumo, o Índice de Gini brasileiro aumenta em cerca de 2 a 3 pontos percentuais.

Além disso, o índice de progressividade de Lerman-Yitzhaki é frequentemente empregado para avaliar se um tributo é progressivo ou regressivo. Aplicado ao caso brasileiro, este índice revela que impostos como o ICMS e a Cofins possuem elasticidades de progressividade negativas, caracterizando-os como impostos regressivos (Loureiro,

Gobetti & Zockun, 2021). Ou seja, sua incidência proporcional diminui à medida que a renda aumenta, configurando uma penalização fiscal às classes mais pobres.

Campos Júnior e Lima (2023) sintetizam essa dinâmica ao demonstrarem que famílias com rendimento domiciliar per capita inferior a um quarto do salário mínimo nacional destinam mais de 30% de sua renda ao pagamento de tributos indiretos, enquanto famílias situadas nos deciles superiores comprometem menos de 15%. Este padrão revela que a atual tributação sobre o consumo é um dos principais vetores de manutenção e aprofundamento das desigualdades sociais no país.

Em meio a este contexto, o debate sobre a reforma tributária brasileira, materializado principalmente na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, busca simplificar a tributação sobre o consumo mediante a unificação de diversos tributos em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Embora a proposta seja frequentemente saudada como um avanço em termos de eficiência econômica e simplificação administrativa (Appy, 2020), especialistas alertam para o risco de que, ao focar exclusivamente na tributação sobre o consumo, a reforma possa manter — ou até mesmo agravar — a regressividade do sistema tributário nacional.

De acordo com Pires e Barbosa (2022), "uma reforma que não contemple simultaneamente a tributação sobre renda e patrimônio tende a reforçar a estrutura regressiva existente, consolidando a elevada desigualdade distributiva" (p. 97). Ademais, a ausência de mecanismos de devolução ou compensação tributária para as famílias de baixa renda, como os sistemas de cashback, pode aprofundar ainda mais a onerosidade fiscal sobre estas camadas.

Campos Júnior e Lima (2023) também assinalam que, "sem medidas compensatórias efetivas, a mera unificação de tributos tende a manter o padrão regressivo, pois o peso dos tributos indiretos permanece elevado" (p. 52). Por conseguinte, uma reforma tributária que não aborde de forma articulada os diversos componentes do

sistema — consumo, renda e patrimônio — corre o risco de perpetuar o atual quadro de desigualdades socioeconômicas.

O impacto da tributação sobre o consumo no Brasil revela-se profundamente desigual e regressivo, com efeitos deletérios sobre a coesão social e a justiça fiscal. Como demonstrado, a estrutura tributária brasileira penaliza desproporcionalmente os mais pobres, comprometendo parcela significativa de suas rendas para o pagamento de tributos indiretos como o ICMS e a Cofins. A análise de Campos Júnior e Lima (2023), associada aos indicadores de desigualdade como o Índice de Gini e o coeficiente de Lerman-Yitzhaki, confirma a natureza regressiva desta estrutura.

Nesse sentido, qualquer proposta de reforma tributária deve, para além da simplificação e racionalização, incorporar mecanismos que promovam a progressividade, de modo a atenuar as desigualdades estruturais que marcam a sociedade brasileira. A adoção de políticas como a devolução de impostos para os mais pobres e o fortalecimento da tributação direta sobre renda e patrimônio são passos imprescindíveis na construção de um sistema tributário mais justo e eficiente.

1.3 O DESAFIO DA JUSTIÇA FISCAL: ONDE ESTÁ A PROGRESSIVIDADE?

A busca por justiça fiscal é um dos pilares das democracias contemporâneas, estando intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva e à função redistributiva do Estado. No Brasil, a proposta de reforma tributária tem se concentrado prioritariamente na simplificação e na eficiência do sistema, com foco na tributação sobre o consumo, especialmente a partir da unificação de tributos como o ICMS, IPI, PIS e Cofins. Contudo, como assinalam Cimini e Rocha (2023), tal proposta evita confrontar diretamente os interesses da elite econômica, deixando de incluir elementos fundamentais para a promoção da progressividade fiscal, como a tributação sobre lucros e dividendos, bem como a taxação efetiva das grandes fortunas.

De acordo com Cimini e Rocha (2023), a atual proposta de reforma tributária brasileira, exemplificada pela PEC nº 45/2019, revela uma opção política deliberada por priorizar a eficiência econômica em detrimento da equidade. Para os autores, "o debate sobre a reforma tributária no Brasil é marcado por uma impressionante omissão: a ausência de propostas estruturadas para a tributação dos rendimentos do capital, como lucros e dividendos, ou sobre o patrimônio, como as grandes fortunas" (p. 89). Tal ausência evidencia a dificuldade de o Estado brasileiro enfrentar os interesses das classes economicamente dominantes, que historicamente se beneficiam de um sistema fiscal regressivo e pouco redistributivo.

A legislação brasileira, desde 1996, isenta a distribuição de lucros e dividendos da incidência do Imposto de Renda, contrariando as práticas de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), onde tais rendimentos são usualmente tributados (Gobetti e Orair, 2016). Paralelamente, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto pela Constituição de 1988 (art. 153, VII), jamais foi regulamentado, apesar de sua potencial importância como instrumento de justiça fiscal.

Assim, ao não incluir a tributação sobre lucros, dividendos e grandes fortunas, a proposta de reforma tributária brasileira perpetua um sistema que favorece a acumulação patrimonial dos mais ricos e transfere a carga fiscal para o consumo e a renda do trabalho, afetando de forma mais intensa os estratos de renda média e baixa.

A proposta de reforma tributária brasileira parte da premissa de que a simplificação do sistema, por meio da unificação de tributos e da racionalização da arrecadação, promoverá ganhos expressivos de eficiência, reduzindo custos de conformidade e litigiosidade (Appy, 2020). Entretanto, como destacam Cimini e Rocha (2023), este movimento encerra um paradoxo: a transformação do sistema busca torná-lo mais eficiente, mas não necessariamente mais justo.

Essa dissonância entre eficiência e justiça fiscal está no cerne das críticas ao modelo reformista adotado. A justiça tributária pressupõe a capacidade do sistema de realizar a redistribuição da renda e da

riqueza, corrigindo desigualdades estruturais que caracterizam sociedades marcadamente desiguais como a brasileira. No entanto, ao concentrar a reforma no consumo e negligenciar a tributação da renda e do patrimônio, a proposta de mudança mantém intocada a estrutura que mais contribui para a desigualdade social no país (Piketty, 2020).

Dessa forma, embora a reforma possa gerar ganhos macroeconômicos e melhorar o ambiente de negócios, ela falha em atacar as raízes da injustiça fiscal brasileira, configurando o que Cimini e Rocha (2023) denominam de "reforma fiscal mínima", limitada à busca por eficiência administrativa, mas incapaz de avançar na progressividade e redistribuição.

A ausência de elementos que promovam maior progressividade fiscal levanta uma questão fundamental: onde está a redistribuição na proposta de reforma? A função redistributiva da tributação é reconhecida tanto na teoria econômica quanto na prática internacional como essencial para mitigar desigualdades e garantir coesão social (Musgrave & Musgrave, 1989).

No entanto, o modelo brasileiro, ao concentrar-se nos tributos indiretos e manter a baixa tributação sobre a renda do capital e o patrimônio, não apenas falha em promover redistribuição, como pode contribuir para a concentração da riqueza (Loureiro, Gobetti & Zockun, 2021). O Relatório de Desenvolvimento Humano (PNUD, 2023) aponta que o Brasil é um dos países com maior desigualdade de renda do mundo, e a estrutura tributária desempenha papel central nesse fenômeno.

A literatura especializada destaca que a justiça fiscal requer a adoção de impostos progressivos, como a tributação sobre grandes fortunas, heranças e rendimentos de capital, além de mecanismos de devolução de tributos para os mais pobres (cashback) em sistemas fortemente baseados no consumo. No entanto, tais propostas permanecem ausentes ou marginalizadas no debate sobre a reforma tributária brasileira, evidenciando uma disfunção estrutural na formulação de políticas públicas.

Como questionam Cimini e Rocha (2023): "Como esperar que um sistema tributário seja instrumento de redistribuição se se recusa a incidir sobre os que mais possuem e concentram renda e patrimônio?" (p. 95). Essa interrogação sintetiza o impasse atual: sem a incorporação de mecanismos de progressividade, a reforma corre o risco de se limitar a um ajuste tecnocrático, incapaz de alterar substantivamente o quadro de injustiça fiscal vigente.

O desafio da justiça fiscal no Brasil exige mais do que reformas que visem exclusivamente à eficiência. A crítica de Cimini e Rocha (2023) revela com clareza que a atual proposta de reforma tributária evita enfrentar os privilégios históricos da elite econômica, ao excluir a tributação de lucros, dividendos e grandes fortunas. Esse movimento reforça um paradoxo: busca-se um sistema mais eficiente, mas não mais justo.

A ausência de progressividade na proposta reformista evidencia a dificuldade do Estado brasileiro em utilizar a tributação como instrumento efetivo de redistribuição e redução das desigualdades. Assim, permanece aberto o questionamento fundamental: onde está a redistribuição? Enquanto esta pergunta não for respondida com medidas concretas que alterem a estrutura regressiva do sistema tributário nacional, a justiça fiscal continuará a ser uma promessa não cumprida no Brasil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada ao longo deste artigo permitiu verificar que a proposta de reforma tributária brasileira, embora avance no sentido da simplificação e da eficiência administrativa por meio da adoção do modelo de IVA dual, falha em atacar as raízes da injustiça fiscal. O objetivo central da pesquisa — avaliar a capacidade da reforma de enfrentar a regressividade estrutural da tributação sobre o consumo — revelou que, apesar dos benefícios técnicos, o novo modelo mantém a carga tributária concentrada nos tributos indiretos, penalizando as

camadas mais pobres da população. A ausência de medidas estruturais de redistribuição, como a tributação de lucros, dividendos e grandes fortunas, evidencia que a proposta atual privilegia a racionalização sem enfrentar os interesses consolidados das elites econômicas.

Como resposta ao problema proposto, conclui-se que a reforma tributária, da forma como está delineada, tende a perpetuar o padrão regressivo vigente, reproduzindo desigualdades históricas. Entre os limites da pesquisa, destaca-se a abordagem exclusivamente qualitativa e a dependência de dados secundários, o que pode ser ampliado em estudos futuros com análises empíricas de projeções fiscais e simulações de impacto redistributivo. Como encaminhamento, propõe-se que futuras propostas de reforma enfrentem de forma efetiva o desafio da progressividade, combinando simplificação com justiça social por meio de uma estrutura tributária mais equitativa e solidária.

REFERÊNCIAS

APPY, B. **Reforma tributária**: por que o Brasil precisa e como avançar. São Paulo: Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI), 2020.

BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Receita Federal. Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF: Receita Federal/Cetad, 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 29 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a tributação das pessoas jurídicas, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 29 maio 2025.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pec-45-2019. Acesso em: 29 maio 2025.

CAMPOS JÚNIOR, C. H. de; LIMA, A. C. da C**. Estrutura tributária brasileira:** uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda. Revista de Economia Contemporânea, v. 27, p. e232711, 2023.

CIMINI, F.; ROCHA, L. **Gastos sim, progressividade não:** os entraves para a redistribuição no Brasil. Revista de Economia Política, v. 43, n. 1, p. 236-255, jan./mar. 2023.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. **Tributação e desigualdade no Brasil**: novos argumentos a favor da tributação direta. Revista Economia, v. 17, n. 2, p. 265-283, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro: IBGE, 2023.

LOUREIRO, S.; GOBETTI, S.; ZOCKUN, M**. Tributação e desigualdade no Brasil:** diagnóstico e propostas. Brasília: IPEA, 2021.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. Á. **A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012**: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Ciência & Saúde Coletiva, v. 20, n. 24, p. 971-986, abr. 2015. DOI: **https://doi.org/10.1590/1413-81232015204.00362014**.

PIKETTY, T. **Capital e ideologia.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

PIRES, J.; BARBOSA, L. **Justiça fiscal e reforma tributária:** desafios e perspectivas. Cadernos de Finanças Públicas, v. 20, n. 1, p. 83-105, 2022.

SILVEIRA, F.; AFONSO, J.; CASTRO, F**. Sistema tributário brasileiro:** estrutura, efeitos e possíveis reformas. Rio de Janeiro: FGV/Ibre, 2019.

A REVOLUÇÃO TECNOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: O USO DAS CRIPTOMOEDAS NOS MERCADOS NEGOCIAIS.

Maria Clara Santana Silva[1]
Bernardo Ruas Rocha[2]
Vânia Ereni Lima Vieira[3]

RESUMO

A expansão das criptomoedas inaugurou desafios inéditos ao sistema tributário, concebido para uma economia física, e tornou visível a ausência de mecanismos uniformes capazes de tributar operações digitais e coibir a evasão fiscal. Este artigo tem por objetivo analisar de que forma o Direito Tributário, no Brasil e no âmbito internacional, reage à crescente utilização dos criptoativos, com ênfase nas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente o Plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) e as regras GloBE, e em suas repercussões na legislação brasileira. Adotou-se metodologia hipotético-dedutiva, com pesquisa bibliográfica e análise documental de relatórios da OCDE, normas da Receita Federal, projetos de lei e literatura especializada. Os resultados indicam, de um lado, a heterogeneidade das soluções adotadas pelos diversos países (ganho de capital, alíquotas progressivas ou isenções estratégicas) e, de outro, a tentativa de harmonização mediante padrões de reporte obrigatório Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) e alíquota mínima global. No Brasil, constatou-se a incorporação incremental de obrigações acessórias (IN RFB 1.888/2019), a proposta de adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para adequação às regras GloBE e a manutenção de incentivos regionais, como a Zona Franca de Manaus. Persistem, contudo, lacunas na fiscalização de carteiras autônomas e transações envolvendo paraísos fiscais, o que exige investimentos em análise *on-chain* e cooperação entre administrações tributárias. Concluiu-se que a tributação dos criptoativos demanda aperfeiçoamento normativo contínuo, articulação multilateral e desenvolvimento de ferramentas

tecnológicas capazes de equilibrar a promoção da inovação com a garantia da justiça fiscal.

Palavras-chave: Era Digital; Criptomoedas; Paraíso Fiscal; Bitcoin; Tecnologia.

ABSTRACT

The expansion of cryptocurrencies has introduced unprecedented challenges to tax systems designed for a physical economy, exposing the lack of uniform mechanisms to tax digital transactions and curb tax evasion. This article aims to examine how Tax Law, in Brazil and internationally, responds to the growing use of crypto-assets, with emphasis on the guidelines of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)—notably the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Plan and the Global Anti-Base Erosion (GloBE) rules—and their repercussions for Brazilian legislation. A hypothetical-deductive methodology was adopted, combining bibliographic research with documentary analysis of OECD reports, Brazilian Federal Revenue regulations, draft bills and specialized literature. The results show, on the one hand, the heterogeneity of solutions adopted by different countries (capital-gains taxation, progressive rates or strategic exemptions) and, on the other, an attempt at harmonization through mandatory reporting standards such as the Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) and a global minimum tax rate. In Brazil, there has been a gradual incorporation of ancillary obligations (Normative Instruction RFB 1.888/2019), a proposal for an additional Social Contribution on Net Profit (CSLL) to align with the GloBE rules, and the

preservation of regional incentives such as the Manaus Free Trade Zone. Nonetheless, gaps remain in the oversight of self-custody wallets and transactions involving tax havens, which require investment in on-chain analytics and greater cooperation among tax administrations. It is concluded that the taxation of crypto assets demands ongoing normative enhancement, multilateral coordination

and the development of technological tools capable of balancing the promotion of innovation with the assurance of fiscal justice. .

Keywords: *Digital Era; Crypto coins; Tax Heaven; Bitcoin; Technology.*

INTRODUÇÃO

O presente trabalho funda-se na compreensão das inovações tributárias da era digital, visando analisar as novas moedas digitais disponíveis no mercado de criptomoedas e compreender como o Direito Tributário tem lidado com a mudança a partir do século XX. Através de método hipotético-dedutivo, objetivou-se compreender sobre as inovações pertinentes ao Direito Tributário, no que compete ao uso de tecnologias para o novo conceito de planejamento tributário no que tange as moedas criptografadas, bem como, a relação do Estado de Direito frente as dificuldades enfrentadas na fiscalização da distribuição de rendas cripto ativas no país e nos famigerados "paraísos fiscais".

Por meio de pesquisa bibliográfica, realizou-se o estudo e o aprofundamento das críticas que permeiam a doutrina em relação aos novos métodos de enfrentamento às práticas de evasão fiscal e os métodos lícitos de elisão. Não somente, conceituou-se acerca das criptomoedas e suas interações tributárias. Através da legislação aplicada à temática, pautou-se a fundamentação em explicitar quais práxis legislativas regulam no Brasil o mercado digital de moedas e novas tecnologias. E, por meio da análise de sítios eletrônicos do Governo Federal, Receita Federal, OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), fora possível explorar o conteúdo em sua integralidade a fim de compor o presente estudo.

1. A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: PROSPECTOS RELATIVOS ÀS INOVAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O sistema tributário que anteriormente fora criado para uma economia física, passa a atender a uma economia digital de consumo e de criação de empresas digitais, que nunca estiveram fisicamente no mundo dos fatos, mas se tornaram amplamente influentes no mundo dos tributos.

Desse modo, verifica-se que conforme aduz Caliendo (2009), conforme o processo de evolução histórica da tributação foi se alterando durante os séculos, a forma de trabalho passou até mesmo a ser cobrado através de valores e não somente in natura (pelo ouro, prata, grãos, minerais etc.), fazendo com que a tributação passasse a incidir sobre bens específicos, propriedades, construções e fatos que decorrem de natureza econômica, como consumo, a renda e o patrimônio (Caliendo, 2009).

É importante citar que a tributação surgiu em uma forma legislativa específica, mas desorganizada, inexistindo normatividade clara ou segura. No Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), avançou o sistema de normas gerais, com a constitucionalização do procedimento tributário, através do princípio da legalidade, que primou pela necessidade de representação para a existência do tributo.

A evolução normativa possibilitou que os fundamentos da tributação fossem estabelecidos, alterando a visão pragmática das atividades do Estado que deixou de ser visto como aquele que exerce somente a defesa, proteção e realização de obras públicas, mas sendo entendido como o que contribui para a população como o Estado Fiscal, que possui capacidade contributiva para o financiamento de garantias e direitos fundamentais, arcando com as necessidades permanentes a Administração Pública (Caliendo, 2009).

Outros aspectos a partir disso surgem a partir da ideia de livre comércio e comércio exterior entre diferentes unidades federadas, que trouxeram ainda mais complexidade aos sistemas tributários, gerando

uma necessidade de compatibilidade entre os tributos envolvidos aos diversos tipos de transações, ações e planos tributários idealizados (Rocha, 2022).

A partir da mudança histórica que sofreu o capital, a fim de se alcançar o percurso social atual, a revolução capitalista possibilitou diversas alterações nos Estados, principalmente no que tange a economia digital, que no século XX, representou um nível expressivo de integração ao sistema fiscal sem precedentes.

Surgiram com a expansão da economia diversos estados, blocos econômicos e crises globais severas com o travamento de guerras, que impactaram negativamente no sistema de economia global, pelas idas e vindas de diversas crises financeiras enfrentadas principalmente no período da Primeira Guerra Mundial, Segunda Guerra Mundial e Guerra Fria. A alta que antecede os períodos seguidos de guerra, são denominados pela economia europeia como a *Belle Époque* ou *Golden Year's*, que possibilitaram um avanço da cultura, economia e estabilização social da população, que posteriormente sofreria profundamente com as guerras que marcaram para sempre a história mundial e o sofrimento de muitos (Burg, 2005).

É importante reconhecer o impacto dos cenários de caos social para então reconhecer a evolução da tributação internacional, que ao sofrer economicamente, cerceia o bem-estar da população de suas entidades cívico-administrativas e da economia financeira do país, por isso é após o dito cenário de caos que se inicia a globalização, com a realização de convenções, pactos e tratados que desde o princípio primavam pela eliminação da dupla tributação e do mal exercimento da competitividade entre os entes federativos (Rocha, 2022).

Com isso, dar-se a necessidade da criação de medidas de cooperação ao desenvolvimento econômico, visto que a economia digital tornou os modelos tradicionais do sistema tributário incapazes, razão pela qual a OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que foi criada em setembro de 1961, buscou como objetivo promover políticas para melhorar a qualidade de vida dos entes signatários e demais países, através da implementação

de soluções econômicas e sociais. Integrando em sua organização a América do Norte, Europa e Ásia do Pacífico, sendo a Costa Rica a última a integrar o bloco.

A partir da necessidade de orientações por parte dos entes, deu-se a necessidade da criação e desenvolvimento de um relatório, chamado de Ação 01 do Plano BEPS (*Base Erosionand Profit Shifting*), que contava com 15 (quinze) ações que, em suma, tratavam sobre os desafios fiscais trazidos pela economia digital, a necessidade de neutralizar os efeitos gerados pelo planejamento tributário agressivo, viabilizando o combate às práticas tributárias prejudiciais. Após, em 2015, foi publicada sua versão final, e em 2020 um novo relatório, o Projeto BEPS 2.0, fora anunciado, para a expansão de implementação de medidas, que foi adiado de 2023 para 2024 pela discordância entre os países signatários das suas propostas.

O sistema que tenta sua implementação desde 2013, sofreu diversos problemas a partir do momento de sua criação, visto que foram tomadas medidas unilaterais pelos países diante da ausência, por parte do plano, de orientações devidamente concretas da OECD para lidar com os anseios da economia digital. Em razão disso, a Doutrina nos traz o conceito de "era pós-BEPS pela OECD", que marca a erosão das bases tributárias e sua adoção às jurisdições de diversos países.

É importante compreender como o projeto impacta aos chamados Sul Globais, ao qual o Brasil faz parte, visto que uma das questões apontadas, fora acerca da disputa do controle de tributação, ressoando ao debate se o Estado possui uma tributação de residência ou de fonte, visto que países desenvolvidos, desde o primeiro plano das BEPS, perceberam como o planejamento tributário agressivo no setor digital impactaram suas arrecadações financeiras (Kelsey *et al*.2021).

A dificuldade encontra-se intrinsecamente ligada ao escopo da tributação que segundo Clara Moreira (2019), um dos maiores desafios da OECD, encontra-se no consenso entre os países para determinar soluções aos conhecidos paraísos fiscais, que possuem regime fiscal privilegiado principalmente no que tange às práticas fiscais danosas.

Nessa toada, é imperioso citar que, segundo a Receita Federal, pela Instrução Normativa nº 2.265/2025, que atualiza a lista de países com tributação favorecida cabe citar as mais conhecidas, VII - Comunidade das Bahamas, XV - Ilhas Cayman e XXXIII - Maldiva. Sendo excluídos os Emirados Árabes Unidos e as Holdings na Áustria (Brasil, 2025).

As regras de Tributação Global, fazem parte do projeto anti a Erosão da Base Tributária, *GloBE* (*Global Anti-BaseErosionRules-GloBERules*), que se originou das BEPS, pelo Pilar I, na busca de retificar a alíquota efetiva da tributação de faturamento acima de 750 milhões de euros por ano para que dela no mínimo 15% das rendas tornem-se tributáveis. O Brasil, a fim de implementá-lo escolheu pela criação de um Adicional da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), por permitir a modulação menos questionável de alíquotas, buscando não prejudicar regimes de incentivos fiscais de fomento regional como a Zona Franca de Manaus (ZFM), e às *taxs pendings* ou ajudas públicas promovidas pelo país para a redução da desigualdade social e regional dos entes federados.

O novo tributo contribuirá como uma fonte de custeio para a Seguridade Social, não prevista no rol de matrizes já definidas pela CRFB/1988, em seu art.195, portanto a implementação deste se deu através de lei complementar, respeitando o art.154, inc. I, da CRFB/1988.

1.1 O PARAÍSO FISCAL, ELISÃO E EVASÃO FISCAL E SUA CORRELAÇÃO ÀS CRIPTOMOEDAS

Em relação à nova era digital, cria-se a necessidade de análise acerca dos paraísos fiscais, principalmente no que se tange à análise de planejamento estratégico tributário. A nomenclatura "*Tax Haven*" ou "*Tax Shelter*" é utilizada para definir o paraíso fiscal onde empresas unilaterais ou de vultosos quadros societários se esquivam dos encargos tributários dos países de origem e adotam mecanismos em territórios que os favorecem pela ausência de obrigações tributárias comumente

aplicadas aos países de origem, aplicável a movimentações de caráter internacional. Podem os paraísos fiscais serem puros ou relativos, quando são puros, estes serão totalmente isentos de responsabilidade tributária e relativos incorrerão em alíquota inferior, por exemplo, ao Imposto de Renda.

O Brasil, possui um sistema de *Hard Law*, ao instituir seu sistema tributário, assim, é regido por um conjunto de cargas onerosas e promove ao máximo algumas espécies de isenções e incentivos fiscais, a fim de estimular a geração de emprego e o bem-estar social econômico-financeiro, dessa forma a sociedade empresária a fim de esquivar das cargas compulsórias e aumentar seu lucro, opta pela destinação aos paraísos fiscais, a prática pode ser legal, desde que se trate de um ato lícito, através da elisão fiscal, que antecede o fator gerador da obrigação tributária, assim o contribuinte tem a possibilidade de esquivar-se dos tipos tributários para potencializar sua gestão patrimonial (Dória, 1971).

É fato que os paraísos fiscais não são uma conduta imoral, ainda que exista essa discussão, por ser respaldada pela legislação brasileira. Desde que sua utilização não incorra em processos de "lavagem de dinheiro" e atos criminosos diversos que são considerados evasões fiscais, ato ilícito (omissivo ou comissivo) de sonegação fiscal. Assim, questionam-se as criptomoedas e o seu pouco envolvimento jurídico regulador, visto que ainda não há grandes inserções da matéria no cenário normativo e tampouco se pode mensurar seus mecanismos de valoração, pela ausência de informações concretas sobre todos os tipos de ativos que fazem parte do ecossistema dessas moedas.

O sistema de criptomoedas inovou a relação de governos e instituições financeiras, tratando-se de um sistema de *blockchain*, criptografado, e por isso o termo criptomoedas, que utilizam da tecnologia par-a-par (pessoa por pessoa), para garantir sua funcionalidade (Ulrich, 2014).

Por se tratar de moedas descentralizadas, que circulam pela internet, sua única garantia de autenticidade está no sistema de blockchain, não dependendo, portanto, de uma autoridade central

coatora para balizar seu uso. Mudando por completo a sistemática de que só se fazem a impressão e a produção de células pela Casa da Moeda, que sua unidade coatora de regularização e prestação de medidas legais é o Banco Central. Assim, as criptomoedas não passam por esse processo, sendo totalmente descentralizadas de qualquer figura estatal e do entendimento de que só se faz a produção e se distribui dinheiro por meio de instituições financeiras federais. Os impactos da movimentação de lucros para locais de nenhuma tributação tais quais os paraísos fiscais, são discussões intrínsecas do projeto BEPS, que busca em razão da ineficácia de políticas-institucionais, o combate ao vultoso número de plataformas criptográficas, que não atendem ao padrão de transparência fiscal exigido pela OECD, distanciando o avanço das novas tecnologias a legislação fiscal brasileira e internacional (Zilveti; Nocetti, 2020).

2. OS CRIPTOATIVOS, TRIBUTAÇÃO DAS MOEDAS DIGITAIS E OS RUMOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA ERA TECNOLÓGICA

2.1 CONCEITO DOS CRIPTOATIVOS

Os criptoativos são representações digitais de valor registrados em uma rede integrada de computadores descentralizada, isto é, as suas operações ocorrem por meio de criptografia em um sistema não controlado por Estados ou entidades. O que garante o seu funcionamento é a validação por cálculos matemáticos cada vez mais complexos, que são feitos em diversos computadores pelo mundo de maneira não linear ou previsível (Gafi, 2023).

Conforme definição da Receita Federal do Brasil, criptoativo é uma representação digital de valor, denominada em sua própria unidade de conta, que pode ter seu preço expresso em moeda soberana, sendo transacionado por meios eletrônicos com o uso de criptografia e tecnologia de registros distribuídos. Pode ser utilizado como forma de investimento, transferência de valores ou acesso a serviços, não constituindo moeda de curso legal (Brasil, 2019).

Subdividem-se os criptoativos em duas principais espécies consoante a sua finalidade, têm-se as criptomoedas e os tokens. As criptomoedas visam substituir as moedas nacionais e transnacionais (euro), com a justificativa de não intervenção estatal e defesa contra a inflação derivada da impressão de moeda convencional não mais lastreada no ouro, por sua vez os tokens possuem diversas funcionalidades, como o acesso a plataformas, chaves de acesso, representativos de títulos, reapresentação de itens únicos (NFT), dentre outras (Ibet, 2023; Costa, 2023).

Verifica-se que a primeira cripto moeda de grande impacto social, fora a *bitcoin*, lançada em 2009 por Satoshi Nakamoto. Trata-se de uma moeda com a oferta máxima de 21(vinte e uma) milhões de unidades, o que faz com que ela tenda a ser deflacionária, ou seja, que a longo prazo encrenca valor. É importante destacar que a *bitcoin* fora o primeiro passo de uma revolução financeira e digital, por meio dele se provou a viabilidade dos *blockchain's*. Atualmente, pela alta do seu valor unitário, grande parte dos seus usuários o veem como uma possibilidade de reserva de valor, uma espécie de "ouro digital" (Lima, 2023).

Nesse mesmo sentido, foi criada a rede Ethereum, que se trata de uma plataforma em blockchain de segunda geração, idealizada pelo programador *Vitalik Buterin* e lançada em 2015. Suas principais inovações foram comercializadas através de tokens, como as *NFT's*, e os contratos inteligentes autoexecutáveis, que geraram inúmeras novas possibilidades, como a criação de aplicativos e jogos online. O que define a Ethereum como a maior infraestrutura descentralizada de criptografia atual (Rosa; Medeiros, 2024).

A doutrina e a jurisprudência mais recentes enquadram criptoativos como bens móveis incorpóreos. As operações envolvendo criptomoedas configuram troca ou permuta de ativos intangíveis, sujeitas ao regime geral de contratos do Código Civil/2002. Por mais que os criptoativos exerçam funções semelhantes às moedas tradicionais, não podem ser igualadas a elas, visto que, não possuem

controle estatal, desse modo, consideram-se os criptoativos como ativos financeiros (Ferreira; Oliveira, 2022; Lima, 2023).

A Lei nº 14.478/2022 é um marco legal para os serviços prestados em relação a ativos digitais. Ao definir "ativo virtual" como qualquer representação digital de valor negociável ou transferível por meios eletrônicos, a norma estabeleceu que toda intermediação, custódia ou administração desses ativos só poderá ser realizada por prestadoras autorizadas pelo poder público federal. Essa autorização caberá ao Banco Central, que deverá regulamentar os requisitos de governança, supervisão e prazo de adaptação das empresas, sempre em consonância com as exigências de prevenção à lavagem de dinheiro e combate a fraudes (Brasil, 2022).

Além disso, a Receita Federal, por sua vez, passou a exigir declarações de operações em cripto ativos por meio da Instrução Normativa nº 1.888/2019 e seus regulamentos, demonstrando preocupação com a conformidade fiscal desse mercado (Brasil, 2019).

2.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS CRIPTOATIVOS NO BRASIL

O Brasil isenta a cobrança de imposto de renda para a pessoa física que lucre em até 35 (trinta e cinco) mil reais mensais, de modo que, a partir deste valor é aplicada uma alíquota progressiva de 15% (quinze por cento) a 22% (vinte e dois por cento) sobre o ganho obtido (Brasil, 2024). Todavia, mesmo isento, o contribuinte tem o dever declarar as criptomoedas adquiridas na ficha de "Bens e Direitos" sempre que o valor total investido em cada ativo chega a atingir R$ 5.000 (cinco mil) (Brasil, 2024).

Para as pessoas jurídicas a tributação funciona de maneira diferente, visto que, o lucro obtido com as operações de criptoativos integram o lucro, seja real ou presumido, tributáveis pelo IRPJ/CSLL a depender do regime escolhido, sem definição de alíquotas específicas a esses tipos de ativos financeiros (Ferreira; Oliveira, 2022). Há também a influência de ganhos cambiais em operações no

mercado internacional, que incide na cobrança pelo IRPJ. Destaca-se ainda que as transações que simulem atividade financeira podem gerar o fato gerador da cobrança do IOF ou PIS/COFINS sobre receitas operacionais, de acordo com entendimento oficial caso a caso.

2.3 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS CRIPTOATIVOS NO BRASIL

Em diferentes partes do mundo, a tributação de criptomoedas segue abordagens bastante distintas. Nos EUA, o IRS enquadra criptomoedas como propriedade, tributando, ganhos de capital na venda ou troca e, desde 2024, exige o formulário 1099-DA das corretoras. No Japão, pessoas físicas pagam de 15% (quinze por cento) a 55% (cinquenta e cinco por cento) sobre lucros em cripto, e empresas arcam com 30% (trinta por cento) anuais, mesmo sem vender os ativos.

Na União Europeia, a regulação de emissão e custódia foi unificada pelo MiCA, mas os impostos ficam a cargo de cada país: a Itália discute aumentar o IR de 26% (vinte e seis por cento) para até 42% (quarenta e dois por cento) ou oferecer alíquota opcional de 14% (quatorze por cento) sobre ganhos não realizados; na França, investidores casuais pagam 30%, (trinta por cento) enquanto *traders* profissionais podem chegar a 45% (quarenta e cinco por cento). Emirados Árabes Unidos isentam operações de IVA para atrair capital. Além disso, o padrão global CARF da OECD, alinhado ao G20, exige que intermediários reportem transações de cripto ativos para facilitar a cooperação fiscal e combater a evasão. (Gafi, 2023; IRS, 2024; Japão, 2024; UE, 2023).

2.4 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS CRIPTOATIVOS NO BRASIL

A tributação de cripto ativos apresenta desafios únicos. A começar por sua natureza jurídica incerta, as suas operações ora são comparadas a câmbio, ora a serviços financeiros ou alienação de bens, o que dificulta o enquadramento nas categorias tradicionais

(ferreira; Oliveira, 2022). Soma-se a isso o caráter descentralizado e semi-anônimo das *blockchains*, que dificulta em grande medida o rastreamento de quem, de fato, recebe ou movimenta os recursos (Gafi, 2023). A forte volatilidade das moedas digitais torna árduo definir o momento e o valor exatos para calcular o ganho de capital, sobretudo quando há venda parcelada ou uso como meio de pagamento (Costa, 2023).

A utilização de uma corretora para gerir as criptomoedas faz com que se perca a anonimidade, visto que, é preciso enviar documentos de identificação para se cadastrar nas plataformas. Além disso, ao inserir as palavras-chave (senhas) que acessam o seu portfólio, acaba-se por transferir a real custódia dos ativos para a corretora, a partir desse ponto, é ela quem realmente faz as movimentações. Outrossim, conforme as legislações em vigor, as corretoras devem informar à Receita Federal e outros órgãos de controle sobre as movimentações financeiras, e a titularidade da conta (Brasil, 2019).

Por outro lado, ao optar por uma carteira independente, seja por meio de um aplicativo de celular, uma extensão de navegador ou um dispositivo hardware dedicado, o usuário passa a ser o único titular das chaves privadas. Nesse modelo, não existe intermediário para autorizar saques ou impor limites. Enquanto houver os backups corretos, poderá enviar e receber criptomoedas diretamente na *blockchain*, sem precisar solicitar permissão ou prestar contas a ninguém no ato da transação (Rosa; Medeiros, 2024). Não há cadastro prévio, de modo que ninguém sabe quem está por trás de cada endereço, embora todas as movimentações fiquem registradas em um livro-razão público e possam, por meio de técnicas avançadas de análise serem associadas ao usuário se houver correlação com dados de terceiros (Gafi, 2023).

Como não há envios automáticos de relatórios à Receita, cabe ao usuário anotar cada entrada e saída, calcular ganhos de capital e preencher a declaração de Imposto de Renda manualmente. Essa disciplina exige responsabilidade em manter backups seguros e garante um nível de privacidade significativamente maior.

2.5 RUMOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA ERA TECNOLÓGICA

Em síntese, os criptos ativos surgiram da busca por anonimato e pela liberdade em relação à intervenção estatal, características que naturalmente colidem com os interesses dos governos, especialmente das autoridades fiscais (Gafi, 2023; Costa, 2023).

Embora a tecnologia *blockchain* registre todas as transações em um livro-razão público, o uso de endereços fictícios e ferramentas de mistura de moedas confere aos usuários um grau de sigilo que desafia os métodos tradicionais de fiscalização (Rosa; Medeiros, 2024).

Em resposta, administrações tributárias ao redor do mundo vêm investindo em softwares de análise *on-chain*, capazes de identificar padrões de movimentação e rastrear fluxos de recursos (Gafi, 2023; Rosa; Medeiros, 2024). Dessa forma, a tendência é que os Estados aprimorem tanto as ferramentas tecnológicas de monitoramento quanto o arcabouço regulatório, ampliando o escopo de regras e obrigações para assegurar a correta tributação dos ativos digitais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As transformações tecnológicas alteram de forma profunda os pressupostos do Direito Tributário, exigindo que legislação, fiscalização e cooperação internacional se ajustem à expansão das criptomoedas e demais criptoativos. A economia digital demonstra que os modelos de tributação tradicionais já não são suficientes, sobretudo diante de tecnologias descentralizadas como o blockchain, que dificultam o rastreamento de fluxos financeiros e ampliam as oportunidades de planejamento tributário agressivo. Nesse cenário, a atualização normativa torna-se imperativa para compatibilizar os princípios do Estado de Direito com exigências de transparência, segurança fiscal e competitividade econômica. Iniciativas multilaterais, a exemplo dos planos BEPS e GloBE, sinalizam um caminho de harmonização capaz de reduzir a evasão e a elisão, sem sufocar a inovação. No

caso brasileiro, avanço legislativo, obrigações acessórias específicas e uso de ferramentas de análise *on-chain* apontam para um modelo que procure equilibrar incentivo ao desenvolvimento tecnológico e respeito às obrigações fiscais.

Concluiu-se, portanto, que a tributação dos criptoativos depende de cooperação crescente entre administrações tributárias, adoção de padrões globais de reporte e revisão contínua dos instrumentos de fiscalização, de modo a acompanhar a dinâmica da economia digital e assegurar um sistema tributário mais justo, efetivo e alinhado às inovações

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.478, de 21 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre diretrizes para a prestação de serviços de ativos virtuais. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília- DF, p. 4, 22 dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.478, de 21 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre diretrizes para a prestação de serviços de ativos virtuais. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 4, 22 dez. 2022. Disponível em:https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2022/lei-14478-21-dezembro-2022-793516-publicacaooriginal-166582-pl.html. Acesso em: 30 mai. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Altera a legislação tributária nacional para regulamentar a reforma tributária. Diário Oficial da União: Brasília- DF. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.173, de 2023**. Dispõe sobre a tributação de aplicações financeiras no exterior, trustes e criptoativos. Diário Oficial da União: Brasília- DF. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019**. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 86, p. 27, 07 mai. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019.** Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos. Diário Oficial da União: seção 1, n. 86, p. 27, 7 mai. 2019. Disponível em:https://www.in.gov.br/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-1.888-de-3-de-maio-de-2019-172782024. Acesso em: 30 mai. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas IRPF 2024**. (RFB). Brasília. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal. Acesso em: 30 mai. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas IRPF 2024**. Brasília, DF: RFB, 2024. Disponível em:https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2024.pdf/view. Acesso em: 30 mai. 2025.

BURG, David F. **A *World History of Tax Rebellions***: *an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. Londres: *Routledge*, 2005.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

COSTA, Henrique M. **Criptoativos e o futuro do direito tributário**: reflexões sobre a era digital. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 83, p. 99–132, 2023.

COSTA, Henrique M. **Criptoativos e o futuro do direito tributário: reflexões sobre a era digital.** Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 83, p. 99–132, 2023. Disponível em:https://revistas.ufmg.br/index.php/revfacdir/article/view/83-99. Acesso em: 30 mai. 2025.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 1. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 1971.

FERREIRA, Lucas V. A.; OLIVEIRA, Marina C. B. **Tributação dos criptoativos no Brasil**: análise da IN RFB 1.888/2019 e a sua eficácia frente à evasão. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 27, n. 117, p. 215–238, 2022.

FERREIRA, Lucas V. A.; OLIVEIRA, Marina C. B. **Tributação dos criptoativos no Brasil: análise da IN RFB 1.888/2019 e a sua eficácia frente à evasão.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 27, n. 117, p. 215–238, 2022. Disponível em:https://www.rtfp.com.br/revista/2022/v27n117/artigos/ferreira_oliveira.pdf. Acesso em: 30 mai. 2025.

FRANÇA. ***Direction Générale des Finances Publiques. Fiscalité des crypto-actifs***. Paris, 2023. Disponível em: https://www.impots.gouv.fr. Acesso em: 30 mai. 2025.

FRANÇA. ***Direction Générale des Finances Publiques***. *Fiscalité des crypto-actifs*. Paris: DGFiP, 2023. Disponível em:https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/fiscalite-des-crypto-actifs. Acesso em: 30 mai. 2025.

GAFI – GRUPO DE AÇÃO FINANCEIRA INTERNACIONAL. ***Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers***. Paris, 2023.

GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional. ***Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assetsand Virtual Asset Service Providers.*** Paris: GAFI, 2023. Disponível em:https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/Guidance-for-a-Risk-Based-Approach-to-Virtual-Assets-and-Virtual-Asset-Service-Providers.html. Acesso em: 30 mai. 2025.

IBET. INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. **Criptoativos e tributação: desafios contemporâneos**. São Paulo: IBET, 2023.

IBET. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. **Criptoativos e tributação: desafios contemporâneos.** São Paulo: IBET, 2023. Disponível em:https://www.ibet.com.br/publicacoes/criptoativos-e-tributacao-desafios-contemporaneos.pdf. Acesso em: 30 mai. 2025.

IRS. INTERNAL REVENUE SERVICE. ***Digital Assets****: Frequently Asked Questions (FAQs).* Washington, D.C., 2024. Disponível em: https://www.irs.gov. Acesso em: 30 mai. 2025.

IRS. InternalRevenue Service. ***Digital Assets: FrequentlyAskedQuestions (FAQs).*** **Washington, D.C.: IRS, 2024.** Disponível em:https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/digital-assets. Acesso em: 30 mai. 2025.

JAPÃO. National Tax Agency. ***Taxation on virtual currency***. Tóquio, 2024. Disponível em: https://www.nta.go.jp. Acesso em: 30 mai. 2025.

JAPÃO. *NationalTaxAgency. Taxationon virtual currency.* Tóquio: NTA, 2024. Disponível em: https://www.nta.go.jp/english/taxes/virtual_currency/index.htm. Acesso em: 30 mai. 2025.

KELSEY, Jane; BUSH, John; MONTES, Manuel; NDUBAI, Joy. ***How 'digital trade' rules would impede taxation of the digitalised economy in the global south.*** *Malaysia: Third World Network*, 2020. Disponível em: https://media.business-humanrights.org/media/documents/Digital_Tax.pdf. Acesso em: 25 abr. 2025.

LIMA, Rafael Borges de. **A natureza jurídica das criptomoedas no direito civil brasileiro**. Revista de Direito Civil Contemporâneo, v. 35, p. 122–143, jan./mar. 2023.

LIMA, Rafael Borges de. **A natureza jurídica das criptomoedas no direito civil brasileiro.** Revista de Direito Civil Contemporâneo, v. 35, p. 122–143, jan./mar. 2023. Disponível em: https://revistadireitocivilcontemporaneo.com.br/v35n1/lima.pdf. Acesso em: 30 mai. 2025.

MOREIRA, Clara Gomes. Combate às práticas fiscais danosas e a soberania fiscal dos Estados. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI,

Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 57-77.

OECD. *Organisation For Economic Co-Operation And Development*. ***Ad dressing the tax challenges of the digital economy, action 1 2015 final report***. Paris: OECD *Publishing,* 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 25 abr. 2025.

OECD. *Organisation For Economic Co-Operation And Development*. **Global Revenue Statistics**. Paris: OECD ***Publishing***, 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/. Acesso em: 12 abr. 2025.

RFB, Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2.265, de 09 de maio de 2025**. Exclui os Emirados Árabes Unidos e o regime fiscal austríaco aplicável às holding companies, respectivamente, do rol de jurisdições com tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados. (RFB). Brasília: Diário Oficial da União, 09 mai. 2025. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100592. Acesso em: 20 mai. 2025.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação e lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

ROSA, Bruno M. da; MEDEIROS, Tatiane M. ***Blockchain*** **e inteligência artificial na fiscalização tributári**a: perspectivas e limites. Revista de Direito Tributário Atual, n. 61, p. 187–204, 2024.

ROSA, Bruno M. da; MEDEIROS, Tatiane M. ***Blockchain*** **e inteligência artificial na fiscalização tributária: perspectivas e limites**. Revista de Direito Tributário Atual, n. 61, p. 187–204, 2024. Disponível em: https://www.rdtributarioatual.com.br/v61/rosamedeiros.pdf. Acesso em: 30 mai. 2025.

UE – União Europeia. Parlamento Europeu. **Regulamento (UE) 2023/1114 (MiCA), de 31 de maio de 2023.** Estabelece regime jurídico dos mercados de criptoativos. Jornal Oficial da União Europeia: L 146, p. 1–65, 15 jun. 2023. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32023R1114. Acesso em: 30 mai. 2025.

UE. UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Regulamento (UE) 2023/1114 *(MiCA)***, de 31 de maio de 2023. Estabelece o regime jurídico dos mercados de criptoativos. Jornal Oficial da União Europeia, Bruxelas, 2023.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin**: A moeda na era digital. São Paulo: Instituto *Ludwig von Mises* Brasil, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Criptomoedas e o Sistema Tributário do Século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, SP, n. 44, p. 473-492, 2020. Disponível em: https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1450/549. Acesso em: 22 abr. 2025.

O CASHBACK E A SUA DUPLA FUNÇÃO: REDUZIR DESIGUALDADES E ESTIMULAR A REGULARIDADE FISCAL

Bruna Cavalcanti Gonçalves Domingos[111]

Farley Soares Menezes[112]

RESUMO

O presente estudo visa explorar a implementação do *cashback* no contexto da reforma tributária brasileira, investigando seu potencial como uma ferramenta para reduzir a desigualdade social e estimular à formalização das transações comerciais. A pesquisa parte da premissa de que o *cashback*, ao restituir uma parte dos tributos pagos pelos consumidores, pode funcionar como um instrumento de justiça fiscal, contribuindo para mitigar a desigualdade social. A abordagem metodológica é qualitativa, com uma análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar n.º 214/2025, além de outras normas relacionadas, como estudos e experiências internacionais. As conclusões parciais indicam que o *cashback*, quando devidamente regulamentado, pode aumentar a transparência do Sistema Tributário, incentivar a cidadania fiscal e reduzir a regressividade dos impostos sobre o consumo. As discussões ressaltam, ainda, os desafios operacionais e os riscos de distorção do mecanismo caso não sejam seguidos critérios objetivos e justos em sua aplicação. Conclui-se que a implementação do *cashback* representa um passo significativo rumo à justiça fiscal, desde que esteja inserida em um modelo coerente e responsável do ponto de vista tributário.

Palavras-chave: Reforma tributária; *Cashback*; Justiça fiscal; Desigualdade social; Tributação sobre o consumo.

---

111 Advogada Tributarista, Diretora de Eventos da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE. Advogada associada da Menezes Consultores e Advogados Associados. Especialista em Direito Tributário. Palestrante em eventos de Direito Tributário e Direito Administrativo.

112 Advogado Tributarista. Doutorando e Mestre em Direito Constitucional Tributário. Professor de Direito Tributário dos Cursos de Direito e de Administração da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES. Diretor da Comissão de Direito Tributário da Seccional Mineira da OAB. Presidente da AMIDE.

ABSTRACT

This study aims to explore the implementation of cashback in the context of the Brazilian tax reform, investigating its potential as a tool to reduce social inequality and encourage the formalization of commercial transactions. The research is based on the premise that cashback, by refunding part of the taxes paid by consumers, can function as an instrument of tax justice, helping to mitigate social inequality. The methodological approach is qualitative, with an analysis of Constitutional Amendment No. 214/2025, in addition to other related regulations, such as international studies and experiences. The partial conclusions indicate that cashback, when properly regulated, can increase the transparency of the tax system, encourage fiscal citizenship and reduce the regressivity of consumption taxes. The discussions also highlight the operational challenges and the risks of distortion of the mechanism if objective and fair criteria are not followed in its application. It is concluded that the implementation of cashback represents a significant step towards tax justice, as long as it is inserted into a coherent and responsible model from a tax point of view.

Keywords: Tax reform; Cashback; Tax justice; Social inequality; Taxation on consumption.

INTRODUÇÃO

A estrutura tributária do Brasil é complexa e regressiva, com uma forte carga de impostos sobre o consumo[113]. Essa configuração intensifica as desigualdades sociais, uma vez que a tributação indireta impacta de forma desproporcional a população de baixa renda[114]. A Reforma Tributária aprovada em 2023 por meio da Emenda

113 JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2018. Mensal.

114 DE SIQUEIRA, Rozane Bezerra et al. O sistema tributário brasileiro é regressivo?. 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Jose-Nogueira-8/publication/338354954_O_Sistema_Tributario_e_Regressivo/

Constitucional n.º 132/2023[115], emerge como uma tentativa relevante de corrigir essas distorções históricas, buscando um sistema simplificado, eficiente e equitativo[116]. Entre as inovações trazidas, destaca-se o mecanismo de *cashback*[117] tributário, que prevê a devolução parcial dos impostos pagos por consumidores com menor poder aquisitivo, visando mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo.

O *cashback* consiste na restituição de parte dos tributos pagos em operações de compra de bens e serviços, de modo a preservar a capacidade de consumo de famílias economicamente vulneráveis. Essa política não apenas atua como instrumento de justiça fiscal, mas também pode incentivar a formalização das transações comerciais, ao estimular os consumidores a exigirem a emissão de nota fiscal como condição para receber o benefício. Esse comportamento pode impactar diretamente setores marcados pela informalidade, contribuindo para o aumento da arrecadação e o fortalecimento das relações formais de mercado.

Regulamentado por meio da Lei Complementar n.º 214, 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025)[118], o *Cashback* compõe um conjunto de mudanças estruturais almejadas pela Reforma Tributária, com o objetivo de tornar o Sistema Tributário Nacional menos complexo e dotado de maior equidade, simplicidade e transparência, tanto para empresas quanto para pessoas físicas, unificando tributos

links/5e15c1b392851c8364baa597/O-Sistema-Tributario-e-Regressivo.pdf. Acesso em 05 jun. 2025.

115 BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Emenda Constitucional Nº 132, de 20 de Dezembro de 2023**. Brasília: Dou, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03///////Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 14 mai. 2025.

116 MENEZES, Farley Soares. Reforma Tributária e a sua capacidade para reduzir complexidade e aumentar a segurança jurídica: saudade ou esperança?. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D´ARAUJO, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques (org.). **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional**: o futuro da tributação no brasil. Londrina: Thoth Editora, 2025. p. 116-125.

117 Id.

118 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.

sobre o consumo e promovendo maior justiça fiscal. As principais mudanças incluem a substituição de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por dois: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)[119], de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)[120], de competência compartilhada entre Estados e Municípios e ambos espécie de Imposto sobre valor agregado (IVA). A implementação será gradual, com transição prevista até 2033.

Compreender as funções do cashback no Sistema Tributário Nacional e a sua capacidade para reduzir desigualdades sociais, assegurar equidade tributária e estimular a regularidade fiscal é objeto central deste estudo.

Para tanto, o trabalho será estruturado em quatro partes. Na primeira procurar-se-á abordar o labirinto do Sistema Tributário Nacional, um verdadeiro mosaico de tributos que se distribui entre a União, Estados e Municípios. Também será abordada a elevada carga tributária existente no país, com sua predominância de impostos indiretos, que incidem de maneira desproporcional sobre o consumo de bens e serviços. Por essa razão, será avaliado como essa configuração acentua a regressividade e impacta, de forma desproporcional, as famílias de menor renda.

Na segunda parte, o trabalho direcionará o olhar para a devolução de tributos como uma ferramenta de promoção da equidade, examinando o mecanismo do *cashback* que foi sugerido na reforma tributária. Será avaliado seus alicerces no princípio da justiça fiscal, os efeitos que pode ter na diminuição das desigualdades de renda e seu potencial para incentivar a formalização das transações, fortalecendo a cidadania fiscal.

O terceiro tópico, intitulado "*Cashback* Tributário: Incentivo à Formalidade e à Regularidade Fiscal", examina como o mecanismo de devolução parcial de tributos sobre o consumo atua não apenas como instrumento de justiça social, mas também como poderoso estímulo

119 Art. 195, V da Constituição Federal.

120 Art. 156-A da Constituição Federal.

à emissão de nota fiscal e ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Assim, o estudo discute os principais benefícios do *cashback* para a ampliação da base de contribuintes formais e o fortalecimento dos controles fiscais, bem como os desafios operacionais para integrar sistemas de informação entre União, Estados e Municípios.

Por último, busca-se compreender em que medida o *cashback* pode contribuir para a construção de um Sistema Tributário mais justo e coerente com os princípios da equidade, da cidadania fiscal e da transparência na arrecadação, da capacidade contributiva, da pessoalidade e da justiça tributária, enquanto princípios e valores que colaboram para a redução da rejeição ao tributo e para a aproximação entre o Estado Fiscal e os administrados.

1. O CAÓTICO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: COMPLEXIDADE, ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E EXCESSIVA INCIDÊNCIA SOBRE O CONSUMO

A estrutura tributária brasileira sempre foi apontada como uma das mais complexas do mundo, caracterizada por uma elevada carga tributária incidente, sobretudo, sobre o consumo[121]. Essa característica impõe um peso desproporcional às camadas mais pobres da população, uma vez que esses indivíduos destinam maior parcela de sua renda para o consumo de bens e serviços essenciais. Dessa forma, a regressividade do sistema tem sido motivo de críticas tanto por parte de estudiosos quanto por instituições internacionais[122].

O Sistema Tributário Nacional é, sem dúvida, conhecido por sua complexidade, resultado de uma diversidade de tributos que se distribuem entre as esferas federal, estadual e municipal. As regras são numerosas, e as obrigações acessórias parecem não ter fim. Essa

121 (C.CIF), Centro de Cidadania Fisca. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

122 BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Reforma Tributária do Consumo de 2023**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024., P. 20.

configuração complexa torna o cumprimento das obrigações fiscais um verdadeiro desafio para empresas e pessoas físicas, elevando os custos de conformidade tributária e alimentando um ciclo de disputas judiciais incessantes[123].

A característica mais marcante do sistema tributário brasileiro está na sua acentuada dependência da tributação sobre o consumo[124], particularmente através de tributos indiretos como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Esses tributos incidem sobre bens e serviços e, por serem de natureza indireta, aplicam-se de forma uniforme, sem considerar a renda do consumidor. Na prática, isso resulta em que indivíduos com menor capacidade financeira acabam destinando uma fração significativamente maior de sua renda ao pagamento de impostos, em comparação àqueles que possuem rendimentos mais elevados[125].

Esse modelo de incidência tributária acaba por recair de maneira desproporcional sobre os mais necessitados, que direcionam quase toda a sua renda para o consumo de produtos essenciais, como alimentação, transporte, energia elétrica, gás de cozinha e medicamentos, itens que, em sua maioria, sofrem uma elevada carga tributária. Por outro lado, aqueles que são dotados de maior capacidade financeira e conseguem poupar uma parte considerável de sua renda, em certa medida, escapam da pesada carga tributária sobre o consumo, chegando a se beneficiar de isenções ou incentivos em outras áreas.

123 MUNDIAL, Banco. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, Dc: Banco Mundial, 2021. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 03 jun. 2025.

124 Id

125 JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2018. Mensal.

Com a Reforma Tributária, o Brasil busca não apenas simplificar a tributação por meio da redução do número de tributos, mas também modernizar a estrutura da arrecadação. A unificação da CBS e do IBS tem como objetivo tornar o sistema de impostos mais simples e claro, tanto para as empresas quanto para os consumidores. Com isso, será mais fácil calcular e pagar os tributos, o que também ajuda a evitar a "guerra fiscal" entre estados e municípios. Uma disputa que, por muito tempo, gerou desigualdades no sistema tributário entre diferentes regiões do país.

2. A DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS COMO FERRAMENTA DE EQUIDADE: O *CASHBACK* E A JUSTIÇA FISCAL

Dentro da Reforma Tributária, o *cashback* surge como uma forma de devolver parte dos impostos pagos pelas pessoas de baixa renda, uma proposta que visa mitigar as desigualdades sociais e promover uma justiça fiscal mais equitativa. Essa iniciativa se concretiza na devolução parcial dos tributos pagos por consumidores de baixa renda, especialmente aqueles que incidem sobre o consumo, como uma maneira de amenizar os efeitos regressivos do sistema vigente, que de forma desproporcional, os mais pobres acabam arcando com uma carga tributária maior em relação aos mais ricos.

Conforme o estabelecido no Art. 156-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a criação do novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deve incluir, em norma complementar, mecanismos de restituição do tributo para pessoas físicas em situação de vulnerabilidade, como forma de mitigar a regressividade fiscal. Em particular, o § 5º, inciso VIII, afirma que essa norma complementar "disporá sobre as circunstâncias de devolução do imposto a pessoas físicas, incluindo os limites e os beneficiários, com a finalidade de reduzir as disparidades de renda". Esses dispositivos indicam a implementação do sistema de *cashback* tributário, organizado por faixas de renda e critérios definidos de elegibilidade, assegurando

que o alívio fiscal alcance realmente os indivíduos de menor poder aquisitivo. A regulamentação desses parágrafos foi fundamental para determinar tanto o montante e a frequência das restituições quanto os mecanismos operacionais como a ligação ao consumo formal mediante a emissão de nota fiscal, reforçando, assim, os princípios da equidade, da cidadania fiscal e da transparência na arrecadação.

O assunto foi disciplinado pela Lei Complementar n.°214/2025, e as regras aprovadas estipulam que a CBS será restituída pela União, enquanto o IBS caberá aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios devolvê-lo diretamente aos consumidores[126]. O benefício é voltado a famílias de baixa renda inscritas no Cadastro Único, que apresentem renda per capita de até meio salário-mínimo, residam em território nacional e tenham CPF regular[127]. Os responsáveis por essas unidades familiares passam a receber automaticamente a devolução dos valores, o que garante agilidade na operação, com foco naqueles que mais necessitam, de modo a garantir uma maior transparência na atuação estatal no âmbito da assistência social, um dos pilares da seguridade social.

A ideia é que bens essenciais tenham devolução maior, como 100%, apenas para a CBS, e pelo menos 20% da parte estadual e municipal do IBS/CBS. Esses são percentuais mínimos de devolução, permitindo que a União, Estados, DF e Municípios, por lei especifica, fixem percentuais de devolução superiores.[128]

126 Lei Complementar n.°214/2025: "*Art. 112. Serão devolvidos, nos termos e limites previstos neste Capítulo, para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa renda: I – a CBS, pela União; e II – o IBS, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios*".

127 Lei Complementar n.°214/2025: "*Art. 113. O destinatário das devoluções previstas neste Capítulo será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), conforme o art. 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, os seguintes requisitos: I – possuir renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional; II – ser residente no território nacional; e III – possuir inscrição em situação regular no CPF*".

128 Lei Complementar n.°214/2025: "*Art. 117. As devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais. §1º O regulamento estabelecerá regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração das devoluções, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família*".

Embora ainda seja necessário um regulamento específico para definir exatamente como serão feitos o cálculo e a devolução dos valores por meio do *cashback*, algumas ideias já vêm sendo discutidas publicamente por representantes do governo federal. Entre as alternativas em análise, está a possibilidade de utilizar diferentes formas de repasse, como o crédito direto em conta bancária ou até mesmo a criação de um cartão exclusivo para o recebimento do *cashback*. Esse cartão funcionaria como um caminho, permitindo que os beneficiários possam acompanhar os valores recebidos e utilizá-los com mais praticidade no dia a dia. A intenção é fazer com que todo o processo seja fácil de entender, seguro e realmente acessível.

É importante destacar que, embora o *cashback* tenha um grande potencial como uma ferramenta de equidade fiscal, ele não deve ser encarado como um substituto para outras políticas públicas cruciais voltadas para a diminuição das desigualdades sociais. O *cashback* pode atuar como uma medida significativa para aliviar a carga tributária das famílias de baixa renda e impulsionar o consumo, mas não é capaz de resolver, por si só, questões estruturais como a desigualdade de renda e o acesso a serviços públicos de qualidade. Programas como o Bolsa Família, o Auxílio Brasil e outras formas de assistência social exercem um impacto direto e imediato na vida das pessoas, proporcionando recursos para atender a necessidades básicas, como alimentação, saúde e educação. Dessa forma, o *cashback* pode ser uma estratégia adicional, mas deve caminhar em conjunto com outras iniciativas de políticas públicas que busquem uma transformação mais profunda e duradoura na redução das desigualdades econômicas e sociais.

"*Art. 118. O percentual a ser aplicado nos termos do art. 117 desta Lei Complementar será de: I - 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; e II - 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos. § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores aos previstos nos incisos I e II do caput, os quais poderão ser diferenciados: I - em função da renda familiar dos destinatários, observado o disposto no art. 113 desta Lei Complementar; II - entre os casos previstos nos incisos I e II do caput".*

3. CASHBACK TRIBUTÁRIO: INCENTIVO À FORMALIDADE E À REGULARIDADE FISCAL

Para que o *cashback* funcione efetivamente, será necessário estabelecer um sistema de dados bem integrado, que una informações da Receita Federal, dos governos estaduais e municipais, além dos programas sociais como o Cadastro Único. Uma das propostas em discussão é utilizar o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do consumidor na nota fiscal e também no cadastro social, para assegurar que apenas aqueles que realmente necessitam recebam o benefício.

Com o registro do CPF em cada compra, o governo passa a identificar comprador, produto e valor, viabilizando a restituição justa de parte dos tributos. Esse mecanismo também incentiva a exigência de nota fiscal, reduzindo a informalidade que é um dos principais entraves à eficiência arrecadatória. Além de beneficiar famílias de baixa renda, o *cashback* formaliza as transações e dificulta a sonegação fiscal. Como abrange impostos de competência federal, estadual e municipal, é fundamental que União, Estados, Distrito Federal e Municípios cooperem para a operacionalização uniforme do programa em todo o país.

Essa implementação simboliza uma transformação significativa na abordagem do país em relação à gestão tributária, pois almeja proporcionar uma voz equilibrada a todos os entes federativos, minimizando conflitos e promovendo a colaboração entre os diversos níveis de governo. Sua estrutura será crucial para assegurar transparência, boa governança e um funcionamento mais equitativo do novo Sistema Tributário.

Para que haja a efetividade do *cashback* dependerá, em grande medida, da educação fiscal da sociedade. É imprescindível que sejam compreendidos os benefícios da formalização. Para garantir que o programa funcione bem, será essencial criar campanhas públicas que informem e incentivem as pessoas a participarem. A participação ativa da sociedade será, sem dúvida, um dos principais fatores para que o *cashback* realmente se torne uma ferramenta efetiva. Nesse cenário,

a regularidade fiscal deixa de ser apenas uma exigência legal para tornar-se um compromisso compartilhado entre governo e sociedade.

Importante ressaltar ainda quanto a implementação do *cashback* é que ela requer um controle cuidadoso para evitar fraudes e garantir que o programa realmente funcione como esperado. Será preciso criar um sistema seguro e integrado, capaz de verificar em tempo real se os beneficiários atendem aos requisitos, registrar as compras feitas e calcular automaticamente o valor a ser devolvido. Para isso, será essencial conectar diferentes bases de dados, tanto públicas quanto privadas, além de utilizar tecnologias avançadas, como a inteligência artificial, para assegurar a eficiência e a precisão do processo.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de implementar o *cashback* no Sistema Tributário Brasileiro não se limita a ser apenas um mecanismo para restituir parte dos tributos pagos, mas configura-se como um avanço significativo na construção de um modelo fiscal mais equitativo, que respeite os princípios constitucionais da justiça, da capacidade contributiva, da pessoalidade e da equidade tributária. Ao permitir a devolução de tributos indiretos a indivíduos em situações de vulnerabilidade social, o *cashback* contribui para reduzir os efeitos regressivos do sistema, promovendo uma redistribuição indireta de renda e ampliando o acesso a bens essenciais.

Além disso, o sistema pode reforçar a cidadania fiscal ao estimular uma maior conscientização da sociedade sobre a carga tributária que recai sobre o consumo, aproximando o contribuinte da estrutura de arrecadação do Estado. Isso também resulta em maior transparência na arrecadação de tributos, à medida que os cidadãos percebem de forma mais clara o valor e a destinação dos impostos incidentes sobre suas aquisições.

Em síntese, ao mitigar a resistência ao pagamento de tributos e fomentar um sistema mais justo, o *cashback* desempenha um papel

crucial na legitimação do Estado Fiscal e na restauração da confiança entre os cidadãos e a administração tributária. Esse movimento pode desencadear resultados positivos não apenas na arrecadação, mas também na adesão espontânea ao cumprimento das obrigações fiscais, estabelecendo um cenário fiscal mais sólido e socialmente equilibrado.

O mecanismo de *cashback* representa uma inovação significativa na busca por justiça fiscal no Brasil, com potencial para reduzir desigualdades e promover a formalização da economia. Sua efetividade dependerá de uma implementação eficiente, fiscalização rigorosa e contínua avaliação de seus impactos sociais e econômicos.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. Cashback devolverá imposto a famílias mais pobres. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2025-01/cashback-devolvera-imposto-familias-mais-pobres. Acesso em: 14 abr. 2025.

BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Reforma Tributária do Consumo de 2023**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024., P. 20.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132, de 2023.* Altera a Constituição Federal para dispor sobre a unificação do sistema tributário nacional e outros dispositivos. Disponívelem:https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 16 abr. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.* Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria. Acesso em: 16 abr. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Regulamenta o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), previstos na Emenda Constitucional nº 132/2023. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 16 jan. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Cashback para consumidor de baixa renda é destaque na regulamentação da Reforma Tributária, diz relator.* Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/1127126-cashback-para-consumidor-de-baixa-renda-e-destaque-na-regulamentacao-da-reforma-tributaria-diz-relator/#:~:text=A%20Lei%20Complementar%20214%2F25,cerim%C3%B4nia%20no%20Pal%C3%A1cio%20do%20Planalto. Acesso em: 16 abr. 2025.

C.CIF), Centro de Cidadania Fisca. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

CNN BRASIL. *Cashback: saiba como funcionará a devolução de impostos da Reforma Tributária.* Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/cashback-saiba-como-funcionara-a-devolucao-de-impostos-da-reforma-tributaria/. Acesso em: 16 abr. 2025.

DE SIQUEIRA, Rozane Bezerra et al. O sistema tributário brasileiro é regressivo?. 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Jose-Nogueira-8/publication/338354954_O_Sistema_Tributario_e_Regressivo/links/5e15c1b392851c8364baa597/O-Sistema-Tributario-e-Regressivo.pdf. Acesso em 05 jun. 2025.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2018. Mensal.

MENEZES, Farley Soares. Reforma Tributária e a sua capacidade para reduzir complexidade e aumentar a segurança jurídica: saudade ou esperança?. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D´ARAUJO, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques (org.). **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional**: o futuro da tributação no brasil. Londrina: Thoth Editora, 2025. p. 116-125.

SENADO FEDERAL. Reforma tributária depende de novas tecnologias: cashback e split payment. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/reforma-tributaria-depende-de-novas-tecnologias-cashback-e-split-payment. Acesso em: 14 abr. 2025.

MUNDIAL, Banco. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, Dc: Banco Mundial, 2021. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 03 jun. 2025.

ECOTRIBUTAÇÃO: PERSPECTIVAS E ENTRAVES NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Brunna Lazuli Soares Mendes[129],
Vitória Messias Teixeira[130],
Farley Soares Menezes[131].

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é dotado da denominada função extrafiscal, segundo a qual a tributação deve ser utilizada não só para instituir impostos, mas também para influenciar comportamentos sociais. A partir desse entendimento, surge a noção de tributação verde com o intuito de alinhar isenções ou incentivos fiscais à sustentabilidade ambiental. A reforma tributária busca promover uma transformação ecológica fundamentada nos pilares do "Novo Brasil", considerando a intensificação dos efeitos das mudanças climáticas, os tributos configuram uma ferramenta de proteção ambiental, um exemplo disso é a proposta de criação do Imposto Seletivo previsto na EC n. 132/2023. O objetivo desse artigo é analisar a incidência da reforma tributária no meio ambiente, com ênfase nos desafios e perspectivas do uso da tributação para fins ecológicos. O método empregado é o dedutivo, o estudo é descritivo e exploratório e se estabelece por pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados indicam que os instrumentos tributários ambientais ainda são incipientes no ordenamento jurídico brasileiro e que a reforma, embora traga possibilidades promissoras, não estabeleceu diretrizes claras quanto à sua aplicação ambiental. Conclui-se que, apesar de entraves jurídicos, políticos e técnicos, o novo sistema oferece uma

129 Graduanda no Curso de Direito, Universidade Estadual de Montes Claros, brunna.lazuli88@gmail.com.

130 Graduanda no Curso de Direito, Universidade Estadual de Montes Claros, vihmessias2@gmail.com.

131 Doutorando e mestre em Direito Tributário pelo IDP. Professor de Direito Tributário dos Cursos de Direito e de Administração da Unimontes – MG, farley.menezes@unimontes.br.

oportunidade normativa relevante para a consolidação da tributação verde no Brasil, desde que haja regulamentação infraconstitucional eficaz e compromisso com a agenda climática.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Tributação Verde; Sustentabilidade; Imposto Seletivo; Custo Ambiental.

ABSTRACT

The Brazilian tax system has the so-called extrafiscal function, according to which taxation should be used not only to establish taxes, but also to influence social behavior. From this understanding, the notion of green taxation emerges with the aim of aligning tax exemptions or incentives with environmental sustainability. The tax reform seeks to promote an ecological transformation based on the pillars of the "New Brazil", considering the intensification of the effects of climate change, taxes constitute an environmental protection tool, an example of this is the proposal to create the Selective Tax provided for in Constitutional Amendment N°. 132/2023. The objective of this article is to analyze the impact of tax reform on the environment, with an emphasis on the challenges and perspectives of using taxation for ecological purposes. The method used is deductive, the study is descriptive and exploratory and is established through bibliographic and documentary research. The results indicate that environmental tax instruments are still incipient in the Brazilian legal system and that the reform, although it brings promising possibilities, has not established clear guidelines regarding its environmental application. It is concluded that, despite legal, political and technical obstacles, the new system offers a relevant normative opportunity for the consolidation of green taxation in Brazil, provided that there is effective infra-constitutional regulation and a commitment to the climate agenda.

Keywords: Tax Reform; Green Taxation; Sustainability; Selective Tax; Environmental Cost.

INTRODUÇÃO

A crise climática global, resultante da vasta degradação do meio ambiente, sobretudo em prol do desenvolvimento econômico, tem levado muitos países a repensarem seus moldes de produção e consumo. Segundo o artigo 225, §1º, V, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), incumbe ao Poder Público controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.

Sob essa ótica, a reforma tributária do consumo, veiculada pela Emenda Constitucional n° 132/2023 (Brasil, 2023), observa o princípio da defesa do meio ambiente pautado no artigo 145, parágrafo quarto do texto constitucional, a fim de garantir que a concessão de incentivos fiscais tributários leve em consideração critérios de sustentabilidade ambiental. Nesse cenário foi criado o Imposto Seletivo, recentemente instituído pela Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025 (Brasil, 2025), que incidirá sobre a produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços considerados prejudiciais ao meio ambiente. Referida Lei Complementar, definiu que o Imposto Seletivo incidirá sobre os bens categorizados nos códigos NCM/SH, incluindo o carvão mineral, e os serviços listados em seu anexo XVII, como veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, minerais, concursos de prognósticos e fantasy sport, identificados como nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

A implementação da tributação verde no Brasil enfrenta desafios relevantes, como a ausência de regulamentação específica, a resistência de setores econômicos impactados e a falta de critérios técnicos claros para definir atividades ambientalmente danosas. Entretanto, com regulamentação adequada, cooperação federativa e comprometimento político, os incentivos ficais ambientais pode se consolidar como um mecanismo efetivo de transição para uma economia sustentável.

Diante desse cenário, o presente artigo tem como objetivo analisar as perspectivas e os entraves da tributação verde no Brasil, especialmente à luz das mudanças promovidas pela recente reforma tributária. Justifica-se o estudo pela urgência em adotar instrumentos fiscais que contribuam de forma efetiva para o enfrentamento da crise climática, promovendo justiça fiscal e equilíbrio ambiental. Para a realização do trabalho em questão foi utilizado o método dedutivo, com abordagem descritiva e exploratória, por meio de pesquisa bibliográfica e documental. O texto está estruturado em seções que abordam o ordenamento jurídico e a tributação relacionado ao meio ambiente, os tributos de proteção ambiental que são anteriores à vigência da nova reforma tributária, os aspectos da tributação verde na reforma fiscal e os entraves para a sua implementação eficaz.

1. ORDENAMENTO JURÍDICO, MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO

O tratamento jurídico dado ao meio ambiente evoluiu de forma gradativa e morosa no direito brasileiro. A princípio a preocupação com o meio ambiente estava restrita às possibilidades de exploração dos recursos naturais e do aproveitamento pelas indústrias brasileiras. Sendo assim, todas as constituições anteriores a de 1988 não previam qualquer tipo de proteção ambiental; no entanto, com a implementação do novo texto constitucional, foi consolidado como fundamental o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado. Essa transformação na tutela sobre o meio ambiente ocorreu no contexto da percepção internacional dos efeitos nocivos que o abuso dos recursos naturais causa no planeta, inicialmente evidenciada pela Conferência de Estocolmo (ONU, 1972).

Nesse sentido, o Estado Brasileiro reconheceu a proteção ambiental como competência comum de todos os entes federativos, (art. 23, VI, CRFB/88), bem como princípio da ordem econômica, (art. 170, VI, CFRB/88). Adjacente a isso, recentemente, a questão ambiental foi incorporada ao Sistema Tributário Nacional por meio da

Emenda Constitucional 132/23 (Brasil, 2023), que introduziu a Reforma Tributária da Tributação Sobre o Consumo. Tal medida evidencia o reconhecimento da tributação como instrumento estratégico para a realização de políticas públicas ambientais, partindo do entendimento que "a proteção do meio ambiente, como valor constitucional, pode e deve ser promovida também por meio de mecanismos tributários" (COSTA, 2009, p. 97).

Sob essa ótica, vale ressaltar que o vínculo entre a preocupação ambiental e a tributação é resultante da denominada função extrafiscal do direito tributário, segundo a qual o papel dos tributos não se resume à arrecadação de recursos, mas também há promoção ou inibição de comportamentos sociais. Segundo, Juarez Freitas, a intervenção estatal na forma da ecotributação (tanto em seu aspecto corretivo, quanto preventivo) é aquela que incide sobre as atividades econômicas com eficiência, visando obter a arrecadação e o equilíbrio dinâmico ecológico necessários para a garantia dos direitos fundamentais às gerações presentes e futuras.

2. INCENTIVOS FISCAIS VERDES ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A proteção e conservação ambiental para as gerações futuras é uma questão muito ampla e desafiante para a atualidade, visto que a busca de mecanismos sustentáveis, além de ser um dever do Estado, é, também, da sociedade, conforme abordado no artigo 225 da Constituição federal de 1988:

> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.(Brasil, 1988)

Nesse sentido, apesar dos tributos objetivarem, principalmente, a obtenção de recursos financeiros para o Estado, eles podem ser utilizados para estimular atividades ou desestimular o consumo de certos bens, interferindo na economia privada. Dessa forma, os tributos produzem diversos efeitos na economia e no meio ambiente (Ferrarezi, 2020).

2.1 FUNDAMENTOS E CONSOLIDAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

Essa discussão surgiu, primordialmente, no Brasil, com o amadurecimento das discussões sobre os limites do modelo de crescimento econômico, especialmente a partir das décadas de 1970 e 1980, em que as preocupações ambientais começaram a influenciar também o desenho das políticas tributárias (Leite et al., 2018).

Nesse viés, esse movimento ganhou maior destaque nos anos 1990, sobretudo após a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (ECO-92), realizada no Rio de Janeiro. Entre os temas centrais do evento, destacou-se o papel dos chamados "instrumentos econômicos para a proteção ambiental", um conceito abrangente que inclui a utilização de mecanismos tributários como forma de consolidar o princípio do poluidor-pagador e fomentar medidas voltadas à preservação e sustentabilidade do meio ambiente global (Leite et al., 2018).

A partir desse marco internacional, o debate em torno da tributação ambiental passou a ganhar força em diferentes países, inclusive no Brasil, como uma estratégia de política pública capaz de induzir comportamentos sustentáveis. Como ressaltado por documento emitido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2011), os tributos ambientais apresentam importantes vantagens, como a eficácia na indução de comportamentos ambientalmente responsáveis, a eficiência

econômica, a geração de receita pública e a promoção de maior transparência nas políticas públicas (Leite et al., 2018).

Nesse contexto, os governos passaram a considerar uma diversificação de estratégias, entre elas, regulamentações, incentivos à inovação, programas de informação, subsídios e, de forma cada vez mais destacada, os tributos ambientais, como ferramentas capazes de equilibrar desenvolvimento econômico e proteção ambiental (Leite et al., 2018; OCDE, 2011).

Contudo, ao realizar um estudo da Constituição Federal brasileira, ainda era possível observar a ausência de um amparo legal para a instituição de tributações que visavam exclusivamente a conservação e a proteção do meio ambiente. Apesar disso, os tributos já estabelecidos de competências federal, estadual e municipal, foram adaptados frequentemente para a questão ambiental (Ferrarezi, 2020).

2.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO SISTEMA DE COMPETÊNCIAS FEDERATIVAS

O modelo federativo brasileiro estabelece competências tributárias específicas para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, permitindo o desenvolvimento de instrumentos tributários com finalidades ambientais em cada uma dessas esferas. Dessa forma, a Constituição Federal de 1988, especialmente em seu artigo 225, reconhece o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito de todos e impõe ao poder público e à coletividade o dever de protegê-lo e preservá-lo. Nesse contexto, os tributos podem assumir papel extrafiscal, promovendo práticas sustentáveis por meio de incentivos ou penalidades.

2.2.1 TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

O Imposto de Renda foi o primeiro tributo brasileiro a incorporar uma função ambiental, através da Lei nº 5.106/1966, possibilitou o

desconto na declaração do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas das verbas investidas em florestamento e reflorestamento (Ferrarezi, 2020). Ademais, projetos de energia limpa nas regiões da Sudene (Nordeste) e da Sudam (Amazônia) podem contar com redução de 75% do imposto de renda das empresas por até dez anos (Abraham, Lannes, 2024).

Outrossim, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), é um tributo de competência da União, e admite a aplicação de alíquotas seletivas com base na essencialidade ambiental dos produtos ou no percentual de matéria-prima reciclada que foi utilizada. Nesse viés, o denominado IPI Ecológico, visa incentivar a adoção de tecnologias limpas na elaboração do produto pelas indústrias, buscando uma sustentabilidade ambiental (Leite et al., 2018).

Dessa forma, um exemplo dessa aplicação é o Decreto Federal nº 755/1993, que diferenciou as alíquotas do IPI para veículos movidos a gasolina (25% ou 30%) e a álcool (20% ou 25%), contribuindo para a redução da poluição atmosférica (Vieira, 2013). Além disso, a Lei nº 13.097/2015 estabeleceu até 2018 o direito a crédito presumido de IPI na aquisição de resíduos sólidos utilizados como matéria-prima industrial.

Também, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um instrumento de política ambiental, prevendo isenções tributárias para áreas de preservação permanente, reserva legal, servidão ambiental e reservas particulares do patrimônio natural (RPPNs), desde que estejam preservadas ou em regeneração (LEITE et al., 2018). Nesse sentido, a Lei nº 9.393/1996 permite que o contribuinte deduza da base de cálculo do imposto áreas ambientalmente preservadas (§ 1º do art. 10) (Abraham, Lannes, 2024).

Por fim, A CIDE-Combustíveis, que é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, adota critérios ambientais para calibrar sua alíquota e para a destinação dos recursos arrecadados, conforme disposto na Lei nº 10.636/2002 c/c art. 177, § 4º, da CF/1988 (Abraham, Lannes, 2024).

2.2.2 TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA ESTADUAL

O ICMS Ecológico, que é a forma de distribuição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) para os municípios do Estado, considerando fatores ambientais, pode ser utilizado de duas formas: para o aumento da carga tributária de mercadorias com impacto ambiental e para o incentivo aos municípios que adotam práticas de proteção ambiental (Ferrarezi, 2020).

Dessa forma, a Constituição permite que produtos com menor impacto ambiental sejam beneficiados por incentivos fiscais, estimulando seu consumo em larga escala. Os Estados como Rio de Janeiro, São Paulo e Pará aplicam critérios ambientais na repartição das receitas (Abraham, Lannes, 2024).

Além disso, o ICMS ecológico constitui uma ferramenta essencial de política pública, possibilitando aos estados incentivar práticas ambientalmente equilibradas nos municípios. Assim, os critérios adotados variam, podendo incluir gestão ambiental, áreas de preservação, mananciais de abastecimento e até presença de terras indígenas (Ferrarezi, 2020).

Em continuidade, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos, denominado de IPVA Verde, consiste na redução ou isenção das alíquotas para determinados veículos que utilizam combustíveis menos poluentes ou energia limpa, incentivando a redução de emissões de gases poluentes, através da circulação de carros mais eficientes (LEITE et al., 2018).

2.2.3 TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL

No âmbito da competência municipal, além dos incentivos já aplicados por municípios como Campo Grande (MS) e Bragança Paulista (SP), o Município do Rio de Janeiro instituiu em 2023 o programa “ISS Neutro”, reduzindo a alíquota do ISS, que é o Imposto

Sobre Serviços, para projetos de créditos de carbono e auditorias ambientais (Abraham, Lannes, 2024).

Ademais, a Contribuição de Melhoria Ambiental pode ser instituída para financiar obras públicas voltadas à preservação ambiental, incluindo arborização, contenção de erosão, parques ecológicos e outros projetos que promovam qualidade de vida e valorização imobiliária (Ferrarezi, 2020).

Além disso, pode ser pontuado o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em que propriedades que não respeitam o meio ambiente são submetidas a uma progressividade. Nesse sentido, muitas cidades, inclusive Montes Claros (MG), adota o IPTU Verde, que é um incentivo fiscal oferecido por algumas prefeituras para proprietários de imóveis que adotam práticas sustentáveis em suas propriedades, com o objetivo de reduzir o valor do imposto para os que implementam medidas que beneficiam o meio ambiente (Império Solar, 2025).

2.2.4 OUTRAS MEDIDAS AMBIENTAIS

O Programa Mobilidade Verde e Inovação (Mover), instituído pela Lei nº 14.902/2024, representa um avanço significativo na política ambiental e industrial brasileira, pois aprimora a sustentabilidade da frota automotiva e impulsiona novas tecnologias em mobilidade e logística (Abraham, Lannes, 2024). Dessa forma, ele sucede iniciativas anteriores, como o Rota 2030 – Mobilidade e Logística, ampliando as exigências de eficiência energética e redução de emissões de carbono no setor de transportes.

Além disso, busca incentivar a produção de veículos mais limpos, incluindo elétricos e híbridos, por meio de incentivos fiscais e investimentos diretos em pesquisa e desenvolvimento. Como consequência, o Mover estimula a eletrificação da frota brasileira, fortalecendo a cadeia produtiva nacional e posicionando o Brasil como um polo de inovação tecnológica no setor automotivo. Ademais,

espera-se que, por meio de suas medidas, ocorra uma redução substancial na emissão de gases poluentes provenientes da mobilidade urbana, contribuindo para o cumprimento das metas ambientais assumidas pelo país em acordos internacionais (Abraham, Lannes, 2024).

3. A TRIBUTAÇÃO VERDE NA REFORMA FISCAL

A Emenda Constitucional nº 132/2023 proporcionou um avanço substancial no tratamento normativo da tributação ambiental no Brasil, na medida em que introduziu o seguinte artigo na Constituição Federativa da República Brasileira: "Art. 145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente". O novo dispositivo constitucional não apenas autoriza a tributação ambiental, mas determina que ela seja parte integrante da arquitetura tributária nacional, o que marca uma inflexão significativa na normatização do tema" (AMARAL, 2023, p. 66).

Nesse sentido, a reforma tributária faz uso de diversas ferramentas disponíveis no âmbito da elaboração de políticas fiscais ambientais, dentre elas destacam-se a modificação de alíquotas e bases de cálculo, a concessão de crédito tributário, subsídios, isenções e diferimentos. todos voltados à indução de comportamentos sustentáveis por meio de incentivos ou penalizações fiscais. Essas estratégias visam tanto desestimular práticas ambientalmente nocivas quanto fomentar setores e tecnologias alinhados à sustentabilidade.

3.1 MECANISMOS DE DESCARBONIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL SOBRE VEÍCULOS

O novo §4º do art. 43 do texto constitucional determina que "sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais [...] considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das

emissões de carbono" (Brasil, 2023). A previsão supramencionada evidencia a preocupação do sistema tributário brasileiro com a redução das emissões de carbono, bem como a efetivação de compromissos climáticos internacionais assumidos pelo Brasil, como a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU, 2015).

Sob essa ótica, o §6º, II, do art. 155 da Constituição Federativa da República Brasileira passou a permitir a diferenciação das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) com base no tipo, valor, utilização e impacto ambiental dos veículos. Na prática, a alteração em questão permite que veículos movidos a combustíveis fósseis sejam tributados com alíquotas mais elevadas devido a seu potencial poluente, enquanto os veículos elétricos ou híbridos poderão usufruir de alíquotas reduzidas ou mesmo de isenções. Trata-se de uma medida que, se bem regulamentada, pode funcionar como poderosa ferramenta para acelerar a transição energética no setor automotivo.

Ademais, Santos e Scabora (2022) destacam que a tributação sobre veículos com base em critérios ambientais representa uma forma de internalização dos custos ambientais gerados por emissões de poluentes, aproximando o Brasil de práticas adotadas por países da União Europeia, onde o IPVA ecológico já é realidade. No campo da inovação tecnológica, a EC nº 132/2023 institui um benefício fiscal específico para impulsionar a produção de veículos elétricos e híbridos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. O art. 19, caput e §§ 1º e 3º, estabelece a concessão de crédito presumido até o ano de 2032 para empresas que iniciarem a produção até 1º de janeiro de 2028. Essa política representa um incentivo direto à transição energética e à modernização industrial, com foco na regionalização do desenvolvimento sustentável (ABRAHAM; LANNES, 2024).

3.2 DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS COM BASE EM CRITÉRIOS AMBIENTAIS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 também promoveu inovações significativas na repartição das receitas tributárias, integrando critérios ambientais para a distribuição de receitas do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) aos municípios, como previsto no seguinte artigo do texto constitucional: "Art. 158. [...] § 2º As parcelas de receita pertencentes aos municípios mencionadas no inciso IV, b, serão creditadas conforme os seguintes critérios: [...] III – 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual".

A nova previsão legal citada acima estimula a adoção de políticas locais de conservação ambiental, uma vez que os gestores municipais passam a ter um incentivo direto para investir em ações sustentáveis, tais como preservação de áreas verdes, recuperação de nascentes, controle de queimadas e promoção de educação ambiental. Essa lógica de promoção da boa gestão ambiental é compatível com o princípio do "quem protege, recebe", já defendido por estudiosos como Heleno Taveira Torres (2011), que considera a distribuição de receitas com base em desempenho ecológico uma ferramenta eficaz para consolidar o federalismo ambiental e promover justiça fiscal-ambiental entre os entes subnacionais.

Além disso, a criação desse critério de repartição também dialoga com as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), que propõe a utilização de instrumentos fiscais como estímulo ao desenvolvimento sustentável descentralizado (OECD, 2023). Trata-se, portanto, de uma inovação que valoriza o protagonismo dos municípios na agenda climática, incentivando ações práticas de preservação ambiental com respaldo financeiro contínuo.

3.3 IMPOSTO SELETIVO

O Imposto Seletivo, previsto na Emenda Constitucional n° 132/2023 (Brasil, 2023), é um tributo de natureza extrafiscal que incidirá sobre a produção, comercialização, extração ou importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Contudo, esse imposto tem como finalidade tributar determinados produtos de forma diferenciada a depender do impacto causado por estes no equilíbrio ecológico, trata-se de um instrumento típico da tributação verde.

O formato adotado no imposto seletivo brasileiro é análogo aos impostos especiais sobre o consumo (excise taxes) praticados por diversos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Também conhecido como imposto pigouviano, em referência à teoria de Arthur Pigou, a ideia é que esses impostos sejam calculados em função do custo social da externalidade negativa gerada pelo comportamento que se pretende evitar.

Desse modo, o Imposto Seletivo visa internalizar os custos ambientais e sociais que normalmente são externalizados pelas atividades econômicas mais poluentes, tornando o preço final desses bens mais condizente com os danos que causam à coletividade. Trata-se de uma forma de responsabilização indireta do produtor e do consumidor pelos impactos gerados, alinhando-se ao princípio do poluidor-pagador, previsto no art. 225, §1°, VI, da Constituição Federal (Brasil, 1988), e amplamente difundido por organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2011) e a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU, 2015).

4. ENTRAVES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA ECOTRIBUTAÇÃO

A despeito dos avanços normativos introduzidos pela Emenda Constitucional n° 132/2023 (Brasil, 2023), a efetiva concretização da

ecotributação no Brasil enfrenta entraves relevantes de natureza jurídica, política, técnica e institucional. Tais obstáculos impõem limites à materialização da tributação verde como instrumento eficaz de transformação ambiental e indução de comportamentos sustentáveis.

A princípio, observa-se a ausência de regulamentação infraconstitucional clara e detalhada quanto aos critérios técnicos que devem nortear a definição de atividades, bens e serviços ambientalmente prejudiciais. A elaboração de listas taxativas ou exemplificativas, bem como a fixação de alíquotas diferenciadas com base em parâmetros ambientais, demanda a atuação de órgãos técnicos especializados e o uso de metodologias científicas multidisciplinares, o que ainda carece de estrutura e coordenação institucional adequada (TORRES, 2021).

Ademais, há significativa resistência por parte de setores econômicos com elevado grau de impacto ambiental, que tendem a pressionar o legislador para a concessão de isenções, anistias fiscais ou regimes favorecidos, em detrimento do princípio da seletividade ambiental. As pressões políticas comprometem o potencial da tributação como ferramenta de indução e responsabilização ambiental e revelam a fragilidade do arcabouço institucional frente a interesses econômicos consolidados (MENDES, 2019).

Outro entrave relevante reside na carência de cultura tributária voltada à sustentabilidade, tanto por parte do Estado quanto da sociedade. A inexistência de programas permanentes de educação fiscal ambiental, aliada à baixa transparência quanto à aplicação dos recursos oriundos de tributos verdes, contribui para o ceticismo social quanto à legitimidade da ecotributação. Sem mecanismos de accountability e vinculação dos recursos arrecadados a políticas públicas ambientais, o tributo perde seu caráter extrafiscal e sua função social (OCDE, 2023).

No plano federativo, destaca-se a dificuldade de coordenação entre os entes da federação na implementação de instrumentos fiscais ambientais. A falta de uniformidade e de critérios comuns pode levar

a desequilíbrios regionais, competição fiscal predatória e insegurança jurídica. Embora a Constituição Federal tenha reconhecido a competência comum na proteção ambiental (art. 23, VI, CF/88), a ausência de um sistema nacional articulado de ecotributação fragiliza a efetividade das políticas públicas ambientais em âmbito nacional.

Por fim, do ponto de vista técnico-operacional, a administração tributária ainda enfrenta desafios estruturais para incorporar variáveis ambientais aos seus sistemas de arrecadação, fiscalização e controle. A integração entre dados ambientais, contábeis e fiscais ainda é incipiente, dificultando a aplicação de tributos como o Imposto Seletivo com base em indicadores de impacto ecológico real.

Dessarte, embora a reforma tributária represente uma oportunidade normativa promissora para a consolidação da tributação ambiental no Brasil, sua implementação exige mais do que previsão constitucional, requer vontade política, capacitação técnica, coordenação federativa e, sobretudo, um novo paradigma de justiça fiscal ambiental que valorize o meio ambiente como bem jurídico central.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ecotributação surge como um instrumento promissor para alinhar a política fiscal brasileira aos objetivos de sustentabilidade ambiental, em um ambiente agravado pelos impactos da evolução da sociedade. Dessa forma, a reforma tributária, consagrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um marco relevante ao incorporar, de forma expressa, a proteção ambiental como diretriz no sistema tributário nacional.

Nesse contexto, a previsão do Imposto Seletivo, a possibilidade de diferenciação de alíquotas com base em critérios ambientais e a vinculação de receitas à preservação ecológica demonstram uma abertura normativa ao uso da tributação como ferramenta de transformação socioambiental.

Todavia, os avanços constitucionais ainda carecem de regulamentação infraconstitucional efetiva e de estrutura constitucional adequada para assegurar sua concretização. Os entraves jurídicos, políticos e econômicos e à ausência de cultura fiscal ambiental, impõem desafios substanciais à implementação da tributação verde no Brasil.

Portanto, diante disso, conclui-se que o êxito da ecotributação dependerá da articulação entre vontade política, capacitação técnica dos entes federativos e engajamento social. Devido a isso, é necessário fortalecer os mecanismos de transparências, controle e destinação dos recursos arrecadados, bem como promover a educação fiscal ambiental, de modo a consolidar uma nova compreensão do meio ambiente como valor fundamental para a humanidade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer**. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo.** Revista Direito Tributário Atual, v. 57, p. 369–388, 2º quadrimestre 2024. São Paulo: IBDT.

AMARAL, Gustavo Brigagão do. **Tributação ambiental:** fundamentos constitucionais e desafios da implementação prática. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Função extrafiscal do tributo e meio ambiente:** por uma tributação promotora do desenvolvimento sustentável. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 93-118.

IMPÉRIO SOLAR. **IPTU Verde**: o que é e cidades que adotam essa iniciativa sustentável. Disponível em: https://imperiosolar.com.br/iptu-verde-o-que-e-cidades-que adotam/#:~:text=O%20IPTU%20verde%20%C3%A9%20uma%20iniciativa%20que%20algumas%20cidades%20brasileiras,e%20ambientais%20em%20suas%20propriedades. Acesso em: 24 jun. 2025.

LEITE, Acácio Zuniga; CARDOSO, Alessandra; DAVID, Grazielle; MENDONÇA, Kamila Vieira de; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Reforma Tributária Ambiental: Prospectivas para o Sistema

OECD. **Green Budgeting and Tax Policy Tools:** A Global Overview. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/green-budgeting.htm. Acesso em: 20 maio 2025.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato**. Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil:** incentivos fiscais e regressividade da Tributação Verde. Revista Direito Tributário Atual, n. 52, p. 144–161, 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil.** Revista Videre, Dourados/MS, n. 6, ano 3, p. 11–52, jul./dez. 2011. Disponível em: https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/2255/pdf_148. Acesso em: 25 jun. 2024.

REFORMA TRIBUTÁRIA OU PERFORMANCE TRIBUTÁRIA?

Darcley Soares Menezes

RESUMO

Este trabalho parte do seguinte problema central: em que medida a reforma tributária brasileira, ao priorizar simplificação e eficiência administrativa, consegue cumprir a função estrutural do Estado de promover justiça fiscal, reduzir desigualdades e assegurar a redistribuição de riquezas? O objetivo geral é analisar criticamente a atual proposta de reforma tributária no Brasil, identificando seus limites e possibilidades quanto ao cumprimento dos princípios constitucionais de equidade, progressividade e capacidade contributiva. Como objetivos específicos, busca-se: examinar a evolução histórica do direito e da administração pública, ressaltando a influência de estruturas patrimonialistas, burocráticas e gerenciais na conformação da tributação; compreender o impacto da globalização e das corporações transnacionais sobre a soberania estatal e a normatização fiscal e; avaliar em que medida a reforma tributária atual responde às demandas sociais por justiça distributiva ou se restringe a ajustes procedimentais de arrecadação. A metodologia adotada baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental, com enfoque qualitativo, recorrendo a doutrina especializada, legislação, documentos institucionais e estudos críticos sobre a reforma tributária. O trabalho utiliza abordagem histórico-analítica para compreender a evolução do sistema, bem como uma análise crítica para avaliar as propostas em curso, destacando seus avanços e fragilidades. Conclui-se que a reforma tributária brasileira apresenta ganhos operacionais relevantes, mas permanece ancorada em uma lógica regressiva e administrativa, insuficiente para concretizar a função estrutural do Estado de promover justiça fiscal e desenvolvimento social.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Justiça Fiscal; Administração Pública.

INTRODUÇÃO

A compreensão do direito e das estruturas organizacionais do Estado exige um olhar atento à historicidade dos fenômenos sociais, políticos e econômicos que moldaram o surgimento e a evolução das instituições jurídicas. Desde os primórdios da modernidade, o direito, em especial o direito tributário, desempenhou papel fundamental como instrumento de legitimação do poder estatal e de regulação das relações sociais e econômicas.

A trajetória histórica revela que não há neutralidade na elaboração e na aplicação das normas: elas expressam relações de poder, disputas de classe e interesses econômicos que variam conforme a configuração da sociedade em cada período histórico. Nesse contexto, pensar a reforma tributária contemporânea, e sobretudo seus limites, impõe a análise das bases estruturais do Estado e de sua interação com o setor privado, a burocracia administrativa e a governança global.

A evolução da sociedade moderna, conforme bem demonstrado pelo pensamento marxista, está intrinsecamente associada à divisão do trabalho e à consequente estratificação social entre classes dominantes e dominadas. Essa lógica de dominação não apenas influenciou a organização política e econômica, mas também delimitou o próprio campo jurídico, transformando o Estado em agente legitimador dos interesses da classe que detém os meios de produção. Ainda que o discurso oficial tenha se voltado, ao longo do tempo, para ideais de igualdade e de justiça social, a estrutura normativa, inclusive a tributária, muitas vezes reproduziu assimetrias históricas, reforçando desigualdades e consolidando privilégios.

Como observa Santos e Alves (2011), não basta ao Estado se limitar à mitigação da pobreza ou à mera redistribuição de renda; é necessário que se coloque a serviço da promoção de desenvolvimento amplo e inclusivo, voltado às necessidades concretas da população dominada.

Essa constatação torna-se ainda mais evidente diante da ascensão de atores transnacionais, sobretudo das grandes corporações multinacionais, cujo poder de influência se equipara, em muitos aspectos, ao dos próprios Estados soberanos. A globalização econômica, ao intensificar fluxos de capital, tecnologia e informação, gerou um cenário de vulnerabilidade das soberanias nacionais, que se veem pressionadas por interesses externos na formulação de políticas fiscais e regulatórias. Gareth Morgan (2002) descreve as organizações privadas globais como verdadeiros "estados soberanos" que, embora não possuam responsabilidade política, exercem significativo poder econômico e normativo, capaz de condicionar a atuação dos governos e dos tribunais nacionais.

Nessa conjuntura, a elaboração de normas tributárias deixa de ser apenas uma expressão da vontade estatal e passa a refletir uma complexa rede de pressões corporativas, tratados internacionais e parâmetros globais de governança.

Não por acaso, a teoria clássica da soberania, concebida como poder absoluto e indivisível do Estado, tem sido relativizada ao longo das últimas décadas. O direito internacional, por meio de convenções, tratados e organismos multilaterais, assume progressivamente papel de destaque, limitando a autonomia dos Estados e promovendo uma agenda de integração e cooperação.

Kelsen (1998), ao sustentar a primazia de uma ordem jurídica internacional sobre as ordens jurídicas estatais, já anunciava a necessidade de reconhecer a existência de normas superiores e independentes da vontade estatal.

Destarte, a soberania contemporânea deixa de ser absoluta para se transformar em uma soberania funcional, marcada pela interdependência entre países e pela crescente influência de normas e instituições internacionais. Essa realidade afeta diretamente o campo tributário, uma vez que a ausência de um regime fiscal internacional eficaz obriga os Estados a repensarem suas legislações internas de forma a lidar com fenômenos globais como evasão fiscal, elisão tributária e tributação de multinacionais digitais.

Paralelamente a esse contexto internacional, a Administração Pública também passou por profundas transformações. Do modelo patrimonialista e burocrático, herdeiro da racionalidade weberiana, avançou-se para um paradigma gerencial, mais flexível, adaptável e voltado à eficiência. Esse deslocamento teórico-prático reflete não apenas as exigências de modernização administrativa, mas também as pressões sociais por maior transparência, participação cidadã e efetividade das políticas públicas.

Autores como Bresser-Pereira (2006) apontam que o Estado, ao adotar práticas gerenciais, busca se afastar de funções econômicas diretas, assumindo papel regulador e fomentador da concorrência. Essa transformação impacta diretamente o sistema tributário, que passa a ser concebido sob a ótica da eficiência administrativa e do alinhamento tecnológico, muitas vezes em detrimento de sua função redistributiva e social.

É nesse ponto que a análise da reforma tributária brasileira se torna indispensável. O debate contemporâneo revela uma ênfase quase exclusiva na simplificação e na unificação de tributos sobre o consumo, na automação de processos e na redução de litígios fiscais. Embora esses aspectos sejam relevantes para aumentar a eficiência arrecadatória, permanecem em segundo plano questões essenciais como progressividade, justiça fiscal e redistribuição de riquezas.

A crítica acadêmica, expressa por autores como Ribeiro (2023), Derzi (2020) e Schoueri (2022), converge no sentido de que a reforma, tal como desenhada, tende a reproduzir o caráter regressivo do sistema, aliviando a burocracia sem, contudo, enfrentar os fundamentos distributivos da tributação no Brasil.

Diante desse panorama, o presente trabalho propõe-se a investigar a relação entre estruturas de dominação organizacional, soberania estatal e reforma tributária. Busca-se compreender de que maneira a transição de modelos burocráticos para gerenciais, somada às pressões do cenário internacional e das grandes Organizações, influenciam a configuração do direito tributário e limita seu potencial redistributivo. Pretende-se, ainda, problematizar a função estrutural

do Estado, que não pode se restringir à arrecadação, mas deve se afirmar como garantidor de justiça social, promotor de equidade e agente de desenvolvimento.

Assim, a introdução delineia os contornos de uma análise crítica que se desenvolverá em três dimensões complementares: a evolução histórica do direito privado e da administração pública, destacando o trânsito entre patrimonialismo, burocracia e governança; a redefinição do papel do Estado diante das pressões organizacionais internas e das exigências de um sistema internacional cada vez mais integrado; e a análise da reforma tributária brasileira, enfatizando seus avanços procedimentais, mas também suas fragilidades quanto ao cumprimento da função redistributiva do sistema fiscal.

Ao final, pretende-se demonstrar que uma reforma verdadeiramente transformadora deve transcender a lógica meramente administrativa, ancorando-se nos princípios constitucionais de equidade, capacidade contributiva e justiça social.

1. A DOMINAÇÃO NAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS: PODER, CONFLITO E PAPEL DO ESTADO NA FIXAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS DIANTE DA ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PRIVADAS E PÚBLICAS

A evolução histórica da sociedade é marcada por constantes conflitos sociais originados, especialmente, dos ambientes organizacionais que são palcos de constantes explorações oportunizadas pela divisão de classe existente nesses ambientes, motivo pelo qual várias revoluções foram desencadeadas na história. Cabral (2016), ao analisar Marx, reconhece que a divisão social do trabalho e dos meios promove a distinção da sociedade entre possuidores (classe dominante) e os não detentores dos meios de produção (classe dominada), de modo que o Estado é legitimado para representar os interesses da classe dominante.

Bem por isso Santos e Alves (2011) afirmam que:

> O Estado não pode se limitar à superação da pobreza, à redistribuição de renda ou ao combate às desigualdades e exclusão social. Deve abranger também a busca incansável do desenvolvimento daqueles que pertencem à classe dominada, a grande massa da população que, por vezes, é refém de um sistema viciado e acomodado, idealizado pela minoria hegemônica.

Afinal, não poderia ser diferente na medida em que esse fenômeno faz derivar um ambiente de poder que, segundo Jatahi (2004, p. 4) "pode ser visto como uma forma de dominação, imposta por um grupo aos demais indivíduos. Constitui assim uma relação assimétrica", de modo que o poder nessa concepção propõe divisão de classes a gerar dominação.

Esse aparente formato de dominação pode gerar inibição de ação tanto dos governos locais para a criação e aplicação de normas tributárias quanto dos Tribunais Superiores Nacionais para sua interpretação, em decorrência da influência de agentes externos como as grandes organizações privadas que fazem crer estamos diante de um problema de soberania.

A problemática da soberania tende a tornar-se ainda mais complexa quando interpretada do ponto de vista da atuação das multinacionais. É que, "*não é de admirar que tenham sido descritas como estados soberanos e que tenham um grande impacto na política internacional e na economia mundial*" (Morgan 2002, pág 327).

Este mesmo enfoque interpretado na visão metafórica de Bauman (1999) leva à conclusão de que "vivemos o fim do futuro", na medida em que a dependência econômica da presença do capital das multinacionais gera um processo de perda de soberania e desprezo dos recursos materiais e humanos subjugados à frenética busca pelo lucro.

E assim, nítido perceber que as organizações conseguem influenciar fortemente na atividade política e jurisdicional de onde se

instalam, trazendo transtornos na gestão financeira/orçamentária do país. Segundo Morgan (2002) as organizações "*representam uma força política sem responsabilidade política. O poder do dirigente empresarial passa a ser maior do que o do político eleito e do público em geral.*"

Conforme Betran (2022), as respostas jurídicas ao antropoceno corporativo enfrentam dois grandes desafios: a dependência de um modelo legal centrado na responsabilização de instituições públicas, apesar do crescente protagonismo de agentes privados, e a dificuldade de regular atividades corporativas transnacionais com base em estruturas jurídicas estatais e blindada pelas redomas da soberana nacional.

Como visto, a missão não é simplória e já percebida de longa data como também pode ser visto nos ensinamentos de Machado (2007) que enxerga a necessidade de uma cooperação internacional para a instrumentalização do direito:

> O modelo tradicional de Estados soberanos, tendo em vista sua limitação instrumental, ainda é a forma vigente de organização do direito internacional. A solução encontrada, portanto, tem sido a cooperação entre os Estados, e a tentativa de conscientização de todos os atores envolvidos acarretando a responsabilidade perante a Humanidade.

Importante ainda destacar que a soberania é amparada pela Carta da ONU que em seu artigo 2º §7º assim destaca:

> **ARTIGO 2** - A Organização e seus Membros, para a realização dos propósitos mencionados no Artigo 1, agirão de acordo com os seguintes Princípios:
> **7.** Nenhum dispositivo da presente Carta autorizará as Nações Unidas a intervirem em assuntos que dependam essencialmente da jurisdição de qualquer Estado ou obrigará os Membros a submeterem tais

> assuntos a uma solução, nos termos da presente Carta.

Assim, de início, a soberania estatal se fez impositiva e consagradora de um direito intocável por normas externas a não ser pela sua livre adesão de forma que Bichara (2024) se apoiando nas lições de Jellinek (2000) discorre que prevalece a ideia de que a validade do Direito Internacional depende da vontade expressa do Estado por meio de seus órgãos competentes. A teoria da autolimitação, atribuída a Jellinek, sustenta que a soberania é a base do Direito Internacional, ou seja, sua força obrigatória decorre da aceitação voluntária do Estado.

Portanto, nesta perspectiva, o Estado só assume obrigações internacionais por livre decisão. A submissão às normas internacionais resulta, portanto, do exercício soberano de limitar sua própria autodeterminação.

Porém, interpretações no sentido contrário pontuam que o Direito Internacional não se sustenta apenas na vontade dos Estados, de modo que sua obrigatoriedade vem de normas superiores (*Grundnorm*) que se sobrepõem ao Estado, conforme se vê infra:

> Se o fundamento de vigência das ordens jurídicas estaduais se encontra numa norma da ordem jurídica internacional, esta é concebida como uma ordem jurídica superior àquelas e, portanto, como a ordem mais elevada de todas, como a ordem soberana. Se os Estados - o que quer dizer: as ordens jurídicas estaduais - são, apesar disso, designados como "soberanos", esta "soberania" dos Estados apenas pode significar que as ordens jurídicas estaduais só estão subordinadas à ordem jurídica internacional ou, expresso na terminologia usual, que os Estados são comunidades jurídico-internacionalmente imediatas (Kelsen 1998; p. 152).

Desta forma, essas normas, segundo Kelsen (1998), são objetivas e independem de interesses estatais, sendo extraídas de princípios racionais e científicos. Seu caráter impessoal e amoral reforça a base da teoria normativista do autor.

Hofmann (1995) bem lembra que o Estado Democrático se configura como fonte de solidariedade social, na medida em que as demandas voltadas para a isonomia e direitos humanos assumem também uma função iluminadora, capaz de ultrapassar os limites da esfera nacional e do indivíduo isolado, indo para além dos limites territoriais jurídicos que fixam as normas internas e/ou internacionais.

Logo, diante da ausência de um regime econômico tributário internacional eficaz, impõe-se a ampliação do alcance das legislações nacionais para enfrentar a atuação global das corporações.

E nisso reside o papel central do legislador interno, que se vê diante de poderes influenciadores que incidem sobre a normatização do Direito Tributário interno, quais sejam, a influências das grandes organizações e das pressões internacionais.

2. DA BUROCRACIA À GOVERNANÇA: A TRANSIÇÃO PARA NORMAS DE CARÁTER GERENCIAL

Com o objetivo de corrigir as falhas dos modelos administrativos anteriores, Castro (2006) aponta a adoção de novas e variadas formas de gestão estão alinhadas ao novo enfoque gerencial do Estado. Essas medidas visam consolidar o Estado como provedor legítimo das demandas sociais, superando os antigos modelos patrimonialista e burocrático. O autor destaca ainda a criação de mecanismos inovadores, como contratos de gestão, agências autônomas e organizações sociais, que ampliam as possibilidades de atuação do gestor público.

Na distinção entre os paradigmas de desenvolvimento, Bresser-Pereira (2006, p. 16) afirma que "o novo desenvolvimentismo rejeita a tese neoliberal de que o 'Estado não tem mais recursos', porque o Estado ter ou não ter recursos depende da forma pela qual as finanças

do aparelho estatal sejam administradas". Para o autor, é necessário que o Estado se afaste de funções de investidor em setores onde a competição seja viável, voltando-se ao papel de regulador e promotor da concorrência, evitando assim compromissos financeiros que dependam exclusivamente do endividamento público.

Sob essa lógica, a administração pública evoluiu para um modelo mais dinâmico e participativo. Sousa (2024) observa que a gestão pública contemporânea, inspirada na tradição democrática de raízes romanas, passou a se estruturar com base na flexibilidade organizacional, na transparência, na participação cidadã, na capacitação dos agentes e na constante retroalimentação dos processos de planejamento e implementação de políticas públicas. Tais características definem a administração gerencial, em contraste com os rigores da gestão burocrática tradicional.

Assim, marcada pela concentração de poder e por traços autoritários, a administração pública de cunho burocrático pautava-se na busca por uma racionalidade absoluta, a qual se mostrou insuficiente para resolver a crise estatal enfrentada nas décadas de 1980 e 1990. Diante disso, tornou-se necessário estabelecer instituições e práticas administrativas mais abertas e transparentes, com vistas a melhor atender ao interesse coletivo na oferta de bens públicos pelo Estado. Essa transformação possibilitou a ascensão do modelo gerencial em substituição à lógica burocrática tradicional (Brasília - DF. MARE, 1997).

Nessa direção, Campos (1978) observa que a burocracia delineada por Weber possui como característica central a previsibilidade operacional, voltada para alcançar o máximo de eficiência possível, com foco exclusivo nos resultados planejados. No entanto, efeitos não antecipados ou indesejados tendem a gerar falhas e ineficiências no funcionamento da organização, fenômeno que configura as chamadas disfunções burocráticas ou desvios operacionais.

Para Motta (1990, p. 38), a estrutura burocrática não admite adaptações casuísticas, uma vez que se baseia em normas amplas, impessoais e genéricas, operando por meio de condutas padronizadas e

rotinas rígidas, avessas ao novo e ao imprevisto. Assim, tais disfunções resultam da incapacidade do modelo burocrático de reconhecer elementos da estrutura informal e da diversidade humana presente nas organizações, fatores que influenciam diretamente a variação no desempenho das atividades e, por consequência, na obtenção de resultados eficazes.

Nesse mesmo raciocínio, Álvares et al. (2012) confirmam que, no âmbito da gestão burocrática, as disfunções são percebidas como falhas decorrentes de efeitos inesperados, responsáveis pela ineficiência administrativa. Esse quadro contribui para a consolidação de uma percepção negativa do termo "burocracia", geralmente associado ao excesso de formalismo, à abundância de documentos, à rigidez hierárquica e à forte resistência a mudanças (Alvares et al., 2012, p. 4).

As críticas ao modelo burocrático, somadas à crise fiscal, impulsionaram a retração das funções estatais e limitaram direitos e liberdades, processo evidente nos governos de Margaret Thatcher, no Reino Unido, e Ronald Reagan, nos Estados Unidos. Esses líderes promoveram cortes de despesas com pessoal com o propósito de ampliar a eficiência administrativa (Bresser-Pereira e Spink, 2006). Conforme Oliveira (2021), ambos os governos deram início a um movimento reformador e gerencial na administração pública, inicialmente focado na redução de custos e ganhos de eficiência, mas que depois incorporou preocupações mais amplas, como efetividade das políticas públicas, controle social, cidadania, justiça distributiva e responsabilidade dos gestores públicos.

Dessa forma, evidencia-se a urgência de adoção de uma gestão pública orientada pelo paradigma gerencial. Segundo Bresser-Pereira (1996), essa necessidade decorre do aumento da consciência cidadã propiciado pela democratização, o que torna o modelo burocrático obsoleto frente às demandas sociais do capitalismo contemporâneo.

Neste mesmo sentido, as normas de base burocráticas estão se repaginando para viabilizar ajustes flexíveis de adequação e

afastamento de contingências que paralisam o fluxo de alcance da eficiência.

Bem por isso, a reforma tributária pauta seu formato normativo pela construção de enunciados com viés gerencial, atento às necessidades de alinhamento às estruturas e instrumentos tecnológicos presentes no mercado econômico.

Nesse cenário, importante destacar que a história do direito se mostra indissociável da transformação das estruturas sociais, políticas e econômicas. O direito privado, concebido inicialmente como instrumento de regulação das relações patrimoniais e de preservação da segurança das transações, sempre se conformou às técnicas predominantes de cada período histórico. Desse modo, desde o patrimonialismo presente na formação do Estado moderno, passando pela burocratização weberiana da administração pública, até os atuais arranjos de governança em rede, evidencia-se que o direito é constantemente moldado pelas mudanças nas formas de organização social e nos mecanismos de exercício do poder.

No campo tributário, esse paralelismo torna-se ainda mais evidente. O tributo, enquanto instrumento de financiamento da atividade estatal, depende diretamente da capacidade administrativa do Estado e de sua legitimação normativa. A arrecadação fiscal, que outrora se pautava por mecanismos rudimentares de compulsoriedade vinculados à propriedade e ao comércio, hoje insere-se em um ecossistema complexo, interdependente e profundamente marcado pela inovação tecnológica.

Nesse contexto, a transição de uma visão estática para uma perspectiva sistêmica e dinâmica da tributação reflete não apenas uma mudança técnica, mas sobretudo uma transformação paradigmática na forma de compreender o papel do Estado e a função distributiva do sistema fiscal.

A proposta de uma reforma tributária no Brasil, longe de ser um fenômeno recente, acompanha a própria história republicana. Diversas tentativas foram frustradas, seja pela dificuldade de harmonização dos interesses federativos, seja pela resistência de

setores econômicos beneficiados pelas distorções do modelo vigente. No entanto, o momento presente revela uma peculiaridade: o debate sobre a reforma concentra-se fortemente em aspectos procedimentais e operacionais da arrecadação, como a simplificação de tributos sobre o consumo e a automação de processos, deixando em segundo plano as questões de justiça tributária, progressividade e redistribuição de riquezas.

Esse deslocamento de foco suscita uma reflexão crítica: até que ponto a atual reforma tributária responde às exigências estruturais de um sistema justo e equitativo, ou se limita a ajustar engrenagens burocráticas para aumentar a eficiência da máquina arrecadatória? A partir desse questionamento, este capítulo busca articular uma análise do formato normativo que orienta a construção dos normativos que orientam a reforma tributária em curso, evidenciando sua natureza predominantemente procedimental.

Bem por isso, a análise desenvolvida examina a evolução histórica do direito privado, ressaltando o trânsito do patrimonialismo para os atuais modelos de governança em rede e as implicações jurídicas e econômicas decorrentes desse processo. Nesse percurso, também se discute a trajetória da Administração Pública no Brasil e sua relação direta com o Direito Tributário, marcada pela transição da burocracia tradicional para formatos de gestão e governança mais dinâmicos.

Considera-se ainda a noção de ecossistema fiscal, no qual a tributação contemporânea se caracteriza por interdependência sistêmica e crescente complexidade. A partir dessa base, possível verificar que a proposta de reforma tributária brasileira, evidenciando tanto os avanços obtidos quanto as limitações persistentes.

Por isso, necessário uma reflexão crítica sobre a assimetria entre os aspectos procedimentais e os fundamentos materiais da reforma, destacando a necessidade de uma reconstrução do sistema tributário que supere a mera operacionalização do recolhimento e alcance efetivamente suas bases principiológicas.

3. DA VINCULAÇÃO DA REFORMA À FUNÇÃO ESTRUTURAL DO ESTADO

O sistema tributário brasileiro não deve ser compreendido apenas como um mecanismo de arrecadação. Ele desempenha uma função estrutural no Estado, atuando como instrumento de regulação econômica, redistribuição social e financiamento de políticas públicas essenciais. Conforme adverte Harada (2021), a tributação deve estar indissociavelmente ligada à capacidade de o Estado cumprir seus objetivos constitucionais, garantindo não apenas recursos para despesas públicas, mas também promovendo justiça social e redução das desigualdades.

Nesse contexto, a reforma tributária em debate suscita uma análise crítica que vai além de sua proposta de simplificação. Ribeiro (2024) aponta que, embora o projeto avance na redução da complexidade do sistema, mantém o perfil regressivo da tributação sobre o consumo. O problema central é que os tributos incidentes sobre bens e serviços oneram proporcionalmente mais os contribuintes de menor renda, deixando praticamente inalterada a carga tributária sobre a renda e a riqueza, o que limita a capacidade do sistema de cumprir seu papel redistributivo.

Derzi (2020) reforça que simplificação procedimental não equivale a justiça fiscal. A redução da burocracia e da multiplicidade de tributos é importante, mas a efetividade da reforma deve ser medida também pela capacidade do sistema de respeitar os princípios constitucionais de progressividade e de capacidade contributiva. Para a autora, a reforma tende a priorizar eficiência administrativa em detrimento de mudanças estruturais que tornem a tributação mais equitativa, evidenciando a persistência de um modelo histórico que favorece a arrecadação rápida e previsível, mas não a redistribuição justa de riqueza.

A assimetria entre forma e substância é também destacada por Schoueri (2022). A unificação de tributos no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é um avanço em termos de simplificação operacional,

mas não altera os fundamentos distributivos do sistema tributário brasileiro. Assim, a reforma resolve problemas administrativos, mas não enfrenta o caráter regressivo da tributação nacional, permanecendo distante de transformar o sistema em um instrumento efetivo de equidade social.

Torres (2023) complementa essa análise sob a perspectiva operacional e federativa. A implementação do novo modelo exigirá integração tecnológica avançada entre os entes federados, para evitar conflitos de competência e litígios. Sem tal integração, os ganhos prometidos em termos de eficiência podem ser comprometidos, e desigualdades regionais poderão se acentuar, sobretudo em estados com menor capacidade administrativa. Dessa forma, a reforma apresenta desafios práticos que extrapolam o campo normativo, evidenciando que a função estrutural do Estado depende não apenas de legislação, mas de capacidade institucional e tecnológica para operacionalizá-la.

Além disso, estudos recentes apontam para uma questão central: a reforma concentra-se no planejamento da arrecadação, mas não propõe mecanismos robustos de justiça fiscal. Segundo Schoueri (2022), a transformação substancial do sistema tributário deveria contemplar tributação sobre lucros extraordinários, patrimônio e renda de forma progressiva, de modo a corrigir as desigualdades estruturais da sociedade brasileira. A ausência de tais medidas reforça a percepção de que a reforma se ancora em uma lógica administrativa e técnica, enquanto a função redistributiva do Estado permanece marginalizada.

Como se vê, a proposta brasileira evidencia que a reforma, ao priorizar unificação e simplificação de tributos, arrisca reproduzir o padrão histórico de mudança superficial, sem alterar a lógica estrutural que sustenta desigualdades sociais persistentes.

Portanto, a análise da vinculação da reforma à função estrutural do Estado evidencia um paradoxo. Embora se reconheçam avanços em termos de simplificação, eficiência e redução de litígios, permanece a fragilidade do sistema em cumprir plenamente sua função

redistributiva. A reforma atual, ao priorizar a operacionalização e a eficiência administrativa, não propõe uma transformação substantiva do sistema tributário capaz de materializar os princípios constitucionais de equidade, progressividade e capacidade contributiva.

Em síntese, a reforma tributária, ao enfatizar mudanças procedimentais e a consolidação tecnológica de tributos, reforça a perspectiva de que o sistema tributário brasileiro continua estruturado mais para arrecadar do que para redistribuir. Essa constatação crítica será retomada ao longo do capítulo, sobretudo na conclusão, onde se demonstrará que a reforma, embora significativa em termos técnicos, permanece ancorada em uma lógica administrativa, em detrimento da função estrutural do Estado como promotor da justiça fiscal e do desenvolvimento social.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão empreendida ao longo deste trabalho permite afirmar que a reforma tributária atualmente em curso no Brasil, embora represente um avanço sob determinados aspectos procedimentais e administrativos, não enfrenta de maneira suficiente os desafios estruturais que há décadas caracterizam o sistema fiscal brasileiro. O debate público e político tem enfatizado, quase que exclusivamente, a simplificação normativa, a unificação de tributos sobre o consumo e a busca por maior eficiência arrecadatória. Esses pontos, ainda que relevantes, são insuficientes quando analisados à luz da função estrutural do Estado e dos princípios constitucionais que regem a tributação.

A análise histórica da administração pública e das formas de organização do Estado evidencia que cada modelo — patrimonialista, burocrático ou gerencial — trouxe consigo mecanismos próprios de legitimação e de reprodução de poder. O sistema tributário, nesse contexto, nunca se mostrou neutro. Pelo contrário, sempre refletiu as tensões sociais, as disputas de classe e as pressões econômicas,

tanto internas quanto externas. O que se observa na atualidade é a permanência de um padrão regressivo, em que a tributação sobre o consumo ocupa posição central, penalizando de forma desproporcional aqueles que menos possuem.

A reforma, ao manter esse núcleo intocado, corre o risco de ser mais um exemplo de mudança superficial, que altera a forma sem modificar a substância. A prioridade concedida à eficiência administrativa, à redução de litígios e à automação de processos traduz uma concepção de tributação que privilegia a previsibilidade e a estabilidade fiscal, mas que pouco contribui para a redução das desigualdades. O Estado, nessa configuração, continua a atuar como arrecadador, mas se afasta de sua missão constitucional de promotor da justiça social e redistribuição de riquezas.

Outro aspecto importante revelado pelo estudo diz respeito à fragilidade da soberania estatal no campo tributário. Em um mundo globalizado, marcado pela presença de corporações multinacionais e pela influência de organismos internacionais, a autonomia do Estado para formular políticas fiscais encontra-se cada vez mais limitada. Essa realidade impõe a necessidade de cooperação internacional e de novos mecanismos de governança fiscal global, sob pena de perpetuar a evasão, a elisão e a desigual distribuição da carga tributária. Ignorar essa dimensão significa analisar a reforma de maneira parcial, sem considerar os condicionamentos externos que incidem diretamente sobre as escolhas tributárias nacionais.

Ademais, ao observar a transição da administração pública do modelo burocrático para o gerencial, constata-se que a lógica da eficiência se sobrepôs a valores como a equidade e a progressividade. A racionalidade administrativa, ainda que fundamental para o bom funcionamento do Estado, não pode se tornar o único critério de avaliação da reforma. Um sistema tributário que se limite a arrecadar de forma eficiente, mas que não redistribua adequadamente a riqueza social, é um sistema incompleto, incapaz de cumprir seu papel transformador.

É nesse ponto que surge o paradoxo central: a reforma atual apresenta-se como resposta a um problema histórico de complexidade e insegurança jurídica, mas não responde ao desafio mais profundo de estruturar um sistema justo e solidário. O risco é que se produza uma reforma de performance, eficiente em termos operacionais, mas vazia em termos substanciais. Essa contradição compromete a legitimidade da própria reforma, que tende a ser percebida como mais uma adequação técnica, e não como uma verdadeira transformação do pacto fiscal brasileiro.

Portanto, a reflexão que se impõe é que uma reforma tributária genuinamente transformadora deve transcender a dimensão administrativa. Ela precisa ser concebida como instrumento de realização da justiça social, alinhada aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade e da solidariedade. Isso significa ampliar a tributação sobre a renda, o patrimônio e os lucros extraordinários, ao mesmo tempo em que se reduz a dependência da tributação sobre o consumo. Significa, também, adotar mecanismos de compensação que permitam maior equilíbrio federativo, evitando que a implementação do novo modelo acentue desigualdades regionais.

A justiça fiscal não é um ideal abstrato, mas uma exigência prática de um Estado democrático. Um sistema tributário que reproduz desigualdades não apenas falha em sua função redistributiva, mas compromete a confiança social nas instituições. A democracia se fortalece quando os cidadãos percebem que a tributação é justa, proporcional e orientada ao bem comum. Nesse sentido, o desafio do Brasil não é apenas técnico, mas sobretudo político: trata-se de decidir se a tributação continuará a servir primordialmente à manutenção da máquina arrecadatória ou se será reconduzida à sua função essencial de promover justiça e reduzir desigualdades.

Em síntese, o presente trabalho conclui que a reforma tributária, tal como se apresenta, é um passo importante, mas insuficiente. Avança em aspectos administrativos, mas não rompe com o padrão regressivo que historicamente marca a tributação brasileira. Para que se converta em verdadeira transformação, será necessário um

esforço político e social que vá além da simplificação normativa, capaz de reconstruir as bases do sistema a partir de seus princípios constitucionais fundantes. A tarefa não é simples, mas é urgente. Sem isso, a reforma permanecerá como mais um capítulo na longa história de mudanças cosméticas, que ajustam engrenagens, mas não alteram a essência do motor que sustenta as desigualdades.

Assim, o futuro da tributação no Brasil dependerá da capacidade de articular eficiência e justiça, técnica e equidade, arrecadação e redistribuição. Somente a partir dessa integração será possível construir um sistema tributário à altura das demandas sociais contemporâneas e do projeto constitucional de uma sociedade livre, justa e solidária.

REFERÊNCIAS

ALVARES, Nathália da Silva et al. **A Gestão Contemporânea no Setor Público: um Estudo de Caso do Novo Modelo de Gestão do IBGE**. IX SEGeT. 2012.

BAUMAN, Zygumnt. Globalização: As Consequências Humanas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999.

BERTRAM Daniel. **ENVIRONMENTAL JUSTICE "LIGHT"? TRANSNATIONAL TORT LITIGATION IN THE CORPORATE ANTHROPOCENE**. German Law Journal (2022), 23, pp. 738–755. doi:10.1017/glj.2022.45.

BICHARA Jahyr-Philippe. A RELATIVIZAÇÃO DA SOBERANIA ESTATAL DIANTE DAS MIGRAÇÕES INTERNACIONAIS E A RESSURGÊNCIA DO DIREITO DE ENTRADA. **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 84, pp. 191-216, jan./jun. 2024.

BRASÍLIA - DF. MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Caderno 3 da Reforma do Estado**. In. Min. Luiz Carlos Bresser Pereira. Brasília, DF, 1997.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O Novo Desenvolvimentismo e a Ortodoxia Convencional.** São Paulo em Perspectiva, São Paulo, Fundação Seade, v. 20, n. 3, p. 5-24, jul./set. 2006.

CABRAL, João Francisco Pereira. "**As classes sociais no pensamento de Karl Marx"; Brasil Escola**. Disponível em <http://brasilescola.uol.com.br/filosofia/as-classes-sociais-no-pensamento-karl-marx.htm>. Acesso em 20 de junho de 2025.

CAMPOS, Edmundo. **Sociologia da burocracia. Org., introd. e trad**. 4ª ed., Rio de Janeiro, Zahar. 153 p. 1978.

CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública**. 30º Encontro da ANPAD 23 a 27 setembro de 2006 – Salvador/BA – Brasil

DE OLIVEIRA, Regina Tereza Cestari. **Plano Estadual de Educação de Mato Grosso do Sul: entre a gestão gerencial e a gestão democrática**. 2021.

DE OLIVEIRA, Regina Tereza Cestari. **Plano Estadual de Educação de Mato Grosso do Sul: entre a gestão gerencial e a gestão democrática**. 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado**. Reforma tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos: uma análise crítica do regime brasileiro de isenção dos resultados distribuídos**/ Misabel Abreu Machado Derzi, Fernando Daniel de Moura Fonseca. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática**. Editora Dialética, 2021.

HOFMANN, H. Die grundrechte 1789-1949-1989. In: Verfassungs-rechtliche Perspektiven. Tübingen: Mohr Siebeck, 1995.

JATAHI, Paulo José de Castro. **O Poder Simbólico e o Gerenciamento de Impressões em Organizações Públicas: a Construção do Mito da Eficácia do Banco Central na Administração da Política Econômica**. Cadernos EBAPE.BR – Volume II – Número 3 – Dezembro 2004.

JELLINEK, Georg. Emenda constitucional e transformação constitucional. Weimar. Uma jurisprudência da crise , p. 54-56, 2000.

Kelsen, Hans, 1881-1973. **Teoria pura do direito / Hans Kelsen**; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. – (Ensino Superior)

MACHADO, Flávio Paulo Meirelles. **SOBERANIA E MEIO AMBIENTE: A ADEQUAÇÃO DO DIREITO INTERNACIONAL ÀS NOVAS NECESSIDADES DE GESTÃO AMBIENTAL E OS MECANISMOS DA ONU PARA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS**. Prismas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização (substituída pela Revista de Direito Internacional. Vol. 4, No 1 Janeiro/Julho (2007).

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização: edição executiva/Gareth Morgan**: tradução Geni G. Goldschimidt. – 2 ed. 4ª reimpressão – São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Fernando Claudio Prestes. **Organização & Poder: empresa, Estado e escola**. São Paulo: Atlas, 1990.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD**, n. 43, p. 1-33, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do Imposto de Renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 251-297, 2022.

SOUSA Gabriel de Moraes. EFICIÊNCIA E TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA UMA GESTÃO RESPONSÁVEL E INOVADORA. **Revista Foco** | v.17 n.11|e7044| p.01-22 |2024

TORRES, Heleno Taveira. **A justiça dos tributos. Desafios ao estado fiscal.** Tradução . Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2023. . Disponível em: https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/113323/3/Desafios%20ao%20Estado%20Fiscal_online.pdf