

COORDENADORES:
FARLEY SOARES MENEZES
RAFAEL SOARES DUARTE

EM HOMENAGEM À MINISTRA REGINA HELENA COSTA

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL CONTEMPORÂNEO:

ENTRE A RETÓRICA DA SIMPLIFICAÇÃO E A PERSISTÊNCIA
DA COMPLEXIDADE SISTÊMICA

COLEÇÃO REFORMA TRIBUTÁRIA

VOLUME I



VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO E DE DIREITO FINANCEIRO



Reforma tributária no Brasil contemporâneo: entre a retórica da simplificação e a persistência da complexidade sistêmica é uma obra que se propõe a ir além dos discursos oficiais e das promessas de racionalização fiscal. Reunindo 19 capítulos escritos por especialistas de diversas áreas do Direito, da Economia e das Políticas Públicas, a coletânea examina criticamente os impactos, limites e contradições da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, pilares da mais recente e ambiciosa reforma do sistema tributário brasileiro.

Organizada por eixos temáticos, a obra percorre desde o Imposto Seletivo e sua dubiedade funcional até os desafios da extrafiscalidade ambiental, a tributação setorial (transportes, aviação, agronegócio, esporte) e os dilemas técnico-jurídicos do novo modelo de IVA dual. Também aborda questões fundamentais como a tributação regressiva do IRPF, a justiça fiscal por meio da transação tributária e a eficácia da fiscalização no novo arranjo federativo. A coletânea dialoga ainda com experiências internacionais, contribuindo para uma compreensão ampliada dos caminhos possíveis – e das armadilhas recorrentes – da simplificação fiscal.

Destinada a juristas, economistas, formuladores de políticas públicas e estudiosos do federalismo e da justiça tributária, esta obra é leitura indispensável para quem deseja compreender, com profundidade e criticidade, o presente e o futuro da tributação no Brasil. Mais que um registro técnico, trata-se de um convite à reflexão sobre os rumos da política fiscal e seu papel na construção de um Estado mais equitativo, sustentável e republicano.

ISBN 978-65-6006-206-1



9

786560 062061 >



VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO E DE DIREITO FINANCEIRO



Unimontes
Universidade Estadual de Montes Claros



EM HOMENAGEM À MINISTRA REGINA HELENA COSTA

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL CONTEMPORÂNEO:

**ENTRE A RETÓRICA DA SIMPLIFICAÇÃO E A PERSISTÊNCIA
DA COMPLEXIDADE SISTÊMICA**

COLEÇÃO REFORMA TRIBUTÁRIA

VOLUME I

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)

MENEZES, Farley Soares e DUARTE, Rafael Soares (org.)
Reforma tributária no Brasil contemporâneo: entre a retórica da simplificação e a persistência da complexidade sistêmica / Organizado por Farley Soares Menezes, Rafael Soares Duarte. – Volume 1. – Belo Horizonte: Editora Expert, 2025.
564 p. : il. (Coleção Reforma Tributária; v. 1)
ISBN: 978-65-6006-205-4
ISBN Impresso: 978-65-6006-206-1
Reforma Tributária - Brasil. 2. Direito Tributário - Brasil. 3. Imposto Seletivo. 4. Imposto sobre Valor Agregado (IVA). 5. Política Fiscal - Brasil. 6. Justiça Fiscal.
I. Menezes, Farley Soares, org. II. Duarte, Rafael Soares, org. III. Título. IV. Série.
CDD: 343.8104
CDU: 34:336.2(81)

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

Índices para catálogo sistemático:

Direito Tributário / Reforma Tributária / Brasil – 343.8104 / 34:336.2(81)

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 Jurídicas y Sociales,
Universidad Nacional del Litoral (Argentina)

Prof. Dr. César 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

Esta obra, editada neste VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro, por iniciativa e organização do grande jurista e advogado, *dr Farley Soares Menezes*, assim como este prefácio homenageiam a *Ministra Regina Helena Costa*, do STJ.

Por quê? Trata-se de um desafio responder a tal questão já que são muitas as razões pelas quais livros, congressos e artigos se alinham pelo País em louvor às atuações relevantes dessa magistrada, em prol da comunidade jurídica nacional, em face de sua alta produtividade acadêmica e ainda de sua *performance* judicial. Esta obra, que compila artigos de notáveis juristas, e este Congresso perfilaram-se em boa hora, entretanto, sem encerrar ou esgotar esta justa homenagem.

Tendo, então, disponíveis tantos aspectos louváveis que aqui enumerar, selecionamos somente alguns, separados em cinco grupos que, embora existam apenas para clarificação do discurso, parecerão apartados. Entretanto, são vasos comunicantes que se alimentam uns em face de outros.

O PRIMEIRO: sua performance acadêmica, como professora, mestre, doutora e livre-docente da PUC/SP, publicou dezenas de livros como *O Princípio da Capacidade Contributiva; as Imunidades Tributárias; O Curso de Direito Tributário*; e o nosso predileto, *Praticabilidade e Justiça Fiscal*. A MINISTRA, nessa série de trabalhos além de ensaios e artigos, tem auxiliado na formação de recursos argumentativos e científicos, no aparato intelectual e conceitual de muitos, qualificando a todos, jovens ou maduros juristas, pesquisadores e advogados à difícil compreensão e interpretação do Direito.

A doutrina, a Dogmática ou a Ciência do Direito procuram sistematizar as categorias cognitivas em tal universo mutante e desafiador, que é o DIREITO, para a standardização e classificação de casos sujeitos à decisão. Mas não integram o sistema jurídico. Entretanto **SÃO O GUIA DO SISTEMA**. A doutrina e a Dogmática são o guia do sistema jurídico, a chave com que abri-lo e compreendê-lo: nas

palavras de Niklas Luhmann, “os conceitos, a teoria, o conhecimento da Dogmática não são o sistema do direito, mas guiam tal sistema”¹.

E convenhamos: não é fácil, teoricamente, emitir juízos assentados apenas na autoridade argumentativa, sem a proteção da toga, de que ela se despe quando faz teoria geral, tarefa que a professora e jurista Regina Helena executa com proficiência invejável.

O SEGUNDO grupo de razões: seu desempenho judicial, em que, como magistrada, fala a linguagem das Cortes, em que usa a racionalidade artificial e específica do Direito. Participa das melhores e difíceis escolhas em juízo, na busca da melhor decisão pacificadora dos conflitos para construir o Direito, entre possíveis alternativas de significados. Aproxima-se do JUIZ HÉRCULES, de que nos fala DWORKIN. Aplicar a lei e os precedentes e, ao mesmo tempo, criar a melhor regra judicial para solucionar conflitos concretos, sem desbordar para a ofensa às funções dos demais Poderes, sem invadi-los, é algo que envolve tanto a autocontenção do juiz, como a racionalidade específica do Direito, e, ao mesmo tempo, fidelidade ao próprio Estado de Direito. Essa é a nossa Ministra.

OTERCEIRO grupo de razões, tão precioso quanto raro: a notável **performance para o desenvolvimento do Direito**. Neste aspecto, ela, MINISTRA, nem se veste com as becas universitárias, nem tampouco ostenta a toga de juíza, apenas. Atua, então, com a experiência, resultante de tudo isso, e se move em direção ao aperfeiçoamento do direito. Ela participou o quanto pôde e ainda pode de grandes projetos de lei que foram encaminhados ao Poder Legislativo. Presidiu a Comissão Nacional de Juristas, nomeada pelo Min. FUX, entregando 09 projetos de lei ao Senador RODRIGO PACHECO, por ele assumidos e em tramitação no Senado Federal. Projetos para melhoria dos institutos da mediação, da transação, da arbitragem e da efetividade dos direitos e garantias do contribuinte. Tudo visando à transparência, à segurança jurídica e à redução da litigiosidade intensa reinante no País.

1 Cf. LUHMANN, Niklas. *Sistema Giuridico e Dogmatica Giuridica*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna, Mulino, 1978, pag. 59.

Basta lembrar que, por iniciativa sua, a 1^a. Turma do STJ decidiu abrir diálogo institucional e sugerir ao Congresso Nacional que avaliasse alterar a lei vigente, após o Colegiado reconhecer que a “*Anvisa não tem poder normativo para, por ato próprio, restringir ou limitar a propaganda comercial de fármacos.*” ...impondo sanções a empresas farmacêuticas. Isso na interpretação do art. 7º da Lei 9.294/1996.

Embora considerada uma ousada iniciativa pela própria Ministra, já que, em princípio, tais iniciativas advêm do STF, trata-se de mera sugestão ao Ministério da Saúde e ao Congresso Nacional.

Em lugar de fragilizar a regra da legalidade, alargando o poder normativo da Anvisa; ou ao invés de atuar pro-ativamente, decidindo o caso concreto por meio de solução judicial, em lugar da lei; observo que, em tudo, ressalta o perfil de nossa Ministra: profundo respeito ao estado de direito; à legalidade, à separação de poderes e à isonomia.

Ainda o QUARTO GRUPO de razões. É que encontramos bons juízes que, não tendo vida acadêmica, não se envolvem em reflexões científicas estranhas ao raciocínio das Cortes. E, no entanto, são notáveis magistrados. Podemos encontrar, em sentido inverso, cientistas do Direito, filósofos e acadêmicos renomados que, ingressando na magistratura, tiveram dificuldade em tomar decisões judiciais ideais. O mais difícil, entretanto, é nos depararmos com profissionais do Direito que, sendo teóricos e pesquisadores reconhecidos, ao mesmo tempo, sabem construir, na magistratura, as melhores regras judiciais. A Ministra *Regina Helena Costa*, magistrada do STJ, é jurista que prima pela excelência nas duas funções exercidas, como acadêmica e juíza.

Guiar a Corte, ou sacar a solução ideal, derivada do conjunto das normas legais, doutrinárias e jurisprudenciais. Uma quase magia que se pode entrever em muitas decisões da Ministra *Regina Helena*. Sim, as consequências são pesadas pela Ministra, mas apenas aquelas jurídicas cuja origem pode até ser econômica, social ou política, não importa, mas que foram convertidas pelo legislador, em jurídicas, aceitas e por ele sopesadas para dentro do sistema jurídico. Consequências que passaram pelo filtro democrático das decisões legislativas e introduzidas no sistema. Apenas essas.

Sim. Queremos que *Regina Helena Costa* se assente no STF. Corajosa, discreta, sem impulsos populistas e manipuladores, sensível aos direitos humanos e, ao mesmo tempo, inflexível na defesa da Constituição.

Finalmente, **uma QUINTA RAZÃO**. Nesta bela iniciativa do Dr. *Farley Menezes*, deixo aqui marcada minha admiração. Para uma juíza que toma decisões judiciais quase mágicas..., sabendo construir as melhores regras judiciais, que tanto conduzem à entrega do direito no caso concreto, mas ainda podem levar à autocontenção e ao aperfeiçoamento do direito. E isso seria de alto ganho para nossa Corte Suprema.

Como observa W. HASSEMER, todos aqueles que não concebem a tarefa do juiz apenas aplicação e “*absoluta subjugação à lei*”, afirmando à la *KELSEN* que toda ato do direito é ao mesmo tempo aplicação da norma hierarquicamente superior e, ao mesmo tempo, criação do direito, afirmam que as codificações legais, por mais completas e eficientes que sejam, não são capazes de determinar inteiramente a decisão judicial, para isso comprovando com a “*experiência empírica que o conteúdo da jurisprudência se pode alterar profundamente, embora a lei respectivamente aplicável não tenha sido renovada*”².

O Poder Judiciário é, pois, PODER em que a regra judicial encontrada é aplicação e criação (já na antiga concepção kelseniana), advinda das limitações que lhe são inerentes como: os significados deixados abertos pelo legislador dentre os quais se escolhem os melhores; os precedentes; os conceitos, ordenações e classificações possíveis A QUE a CIÊNCIA DO DIREITO NOS GUIA, decodificando a linguagem dos tribunais.

Ora, com a vaga da Ministra Rosa Weber, quem queremos se assente no STF, por indicação presidencial? Há uma cobrança política,

2 Cf. W. HASSEMER. *Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei*. In: Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas. Coordenação de A. KAUFMANN e W. HASSEMER, trad. de Marcos Keel. Lisboa. Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p.283-284.

que se alastra por todo o País, no sentido de que a questão de gênero interferiria. Mas não é este o caso.

Essa é *finalmente* **a quinta razão, em seu sentido profundo.**

Queremos um ou uma jurista que faça escolhas judiciais quase mágicas... e não estamos a considerar o gênero ou a raça. Mas quando há grande jurista, de notável saber, como *Regina Helena Costa*, disponível, ignorá-la, pode, ao contrário do que se pensa, parecer preconceito.

Sim, mais uma vez parabenizamos ao *dr Farley Menezes* pela iniciativa e aos autores dessa admirável obra publicada em homenagem à *Ministra Regina Helena Costa*.

Misabel Abreu Machado Derzi
Profa. Titular Emérita da UFMG

APRESENTAÇÃO

Rafael Soares Duarte de Moura

Farley Soares Menezes

A obra Reforma tributária no Brasil contemporâneo: entre a retórica da simplificação e a persistência da complexidade sistêmica inaugura a Coleção Reforma Tributária, reunindo análises críticas, multidisciplinares e comparadas sobre os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025.

Este é o primeiro de quatro volumes que compõem a coletânea produzida pela Universidade Estadual de Montes Claros – Unimontes, como uma das produções científicas do VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro.

Em um cenário de grandes transformações normativas, a proposta deste volume é ultrapassar a superfície das reformas e alcançar os fundamentos que estruturam o sistema tributário brasileiro, suas assimetrias, lacunas e resistências à mudança.

A obra é composta por 19 capítulos, organizados por afinidade temática. Cada texto propõe, além de um diagnóstico técnico, uma reflexão crítica sobre o presente e o futuro da tributação no Brasil. O percurso analítico inicia-se com o capítulo “(In)Eficácia do Imposto Seletivo sob o viés econômico: um estudo das nuances da EC 132/2023 e PLP 214/2025”, que analisa a promessa de extrafiscalidade do Imposto Seletivo e sua real capacidade de indução econômica em um contexto de assimetrias fiscais. Em sequência, “O Imposto Seletivo e suas controvérsias” explora as indefinições conceituais e os conflitos entre a função arrecadatória e regulatória do novo tributo, apontando o descompasso entre sua justificativa teórica e sua redação normativa. No capítulo “Carbon Tax ou Imposto Seletivo?”, os autores comparam a proposta brasileira ao carbon tax internacional, revelando limites técnicos e políticos da opção nacional, sobretudo no que tange à rastreabilidade das emissões e à lógica compensatória. Ampliando o enfoque, “Imposto Seletivo como acoplamento estrutural” aplica a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann para interpretar o tributo

como uma interface entre os sistemas jurídico e econômico, trazendo uma contribuição original ao debate dogmático-estrutural.

No mesmo campo reflexivo, “A eficácia da tributação pigouviana e a interseção entre os grupos de interesse sobre os agrotóxicos” discute a falência da tributação extrafiscal sobre produtos nocivos e a captura do sistema fiscal por interesses econômicos dominantes, especialmente no setor do agronegócio. As dimensões ambientais da reforma ganham destaque nos capítulos “Orçamento verde democrático e o dilema ambiental brasileiro: uma análise acerca da cegueira climática diante do novo arcabouço fiscal”, que denuncia a omissão do novo regime fiscal frente à urgência climática e à justiça ambiental, e “A Reforma Tributária e os incentivos fiscais ambientais: entre a regulação verde e a equidade social no Brasil”, que problematiza os incentivos fiscais sob a ótica da justiça distributiva e da sustentabilidade.

Em seguida, a coletânea mergulha nos efeitos setoriais da reforma. O capítulo “A nova tributação do transporte sob a perspectiva do princípio da seletividade” investiga os impactos negativos da tributação uniforme sobre o transporte coletivo, serviço essencial à mobilidade urbana e à redução das desigualdades. Já “Reforma Tributária e Aviação Comercial no Brasil: impactos econômicos e regulatórios da EC nº 132/2023 sobre a conectividade e a competitividade setorial” aponta os riscos à conectividade regional e à competitividade no setor aéreo, sobretudo nas rotas de baixa demanda.

No capítulo “Reforma Tributária e o impacto para as Sociedades Anônimas de Futebol”, analisa-se o tratamento fiscal dispensado às SAFs, destacando a ausência de um regime adequado à natureza jurídico-econômica dessas entidades e às especificidades do mercado esportivo. A análise técnico-normativa se intensifica no capítulo “A sistemática atual e as perspectivas com a reforma tributária sobre o consumo do creditamento de PIS/Cofins do ‘insumo do insumo’ no agronegócio”, que aprofunda o debate técnico sobre o creditamento no agronegócio e a complexidade da não cumulatividade no novo modelo. Complementarmente, “Descontos condicionados e incondicionados na tributação do consumo” esclarece as consequências práticas e

jurídicas dos novos critérios para descontos na apuração da base de cálculo dos tributos sobre consumo.

No plano da justiça fiscal e da resolução de conflitos, o capítulo “A transação tributária à luz da hermenêutica constitucional” defende a transação como instrumento legítimo de equilíbrio entre arrecadação e justiça, alicerçado nos princípios constitucionais da eficiência, segurança jurídica e capacidade contributiva. Em paralelo, “O moribundo IRPF – uma eterna inconstitucionalidade útil” critica a inércia legislativa diante da estagnação da tabela do imposto de renda da pessoa física, revelando a perpetuação de uma estrutura regressiva e antidemocrática.

A espinha dorsal da reforma é tratada em “IVA Dual – A criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)”, que estuda o novo modelo como tentativa de harmonização federativa e simplificação tributária, mas não sem desafios operacionais e políticos. Complementa-se com o capítulo “Desafios à implementação do split payment: uma análise comparada das experiências internacionais e do Brasil”, que analisa os obstáculos jurídicos e práticos à implementação de mecanismos de antecipação de arrecadação, à luz de modelos europeus. No eixo da comparação internacional, o capítulo “La simplificación del sistema tributario. Un anhelo y necesidad de todos los países” examina a busca histórica pela simplificação tributária na América Latina, identificando entraves estruturais que também afetam o caso brasileiro. Em diálogo, “Hacia una visión sistémica del régimen tributario argentino: estructura, reformas y desafíos contemporáneos” oferece uma análise crítica do sistema argentino, cujos dilemas e reformas dialogam com os desafios enfrentados pelo Brasil.

A obra se encerra com o capítulo “A Reforma Tributária: desafios e perspectivas para uma fiscalização tributária eficiente”, que ressalta o papel crucial das administrações tributárias para o sucesso da reforma e a necessidade de investimentos institucionais robustos, a fim de transformar promessas normativas em resultados concretos.

Esta coletânea é dedicada à Ministra Regina Helena Costa, cuja produção doutrinária e atuação no STJ simbolizam o compromisso com a coerência sistêmica, a justiça fiscal e a abertura à inovação

interpretativa. A sua trajetória nos inspira a transitar entre a técnica e a sensibilidade, entre o rigor normativo e a abertura ao novo.

Reforma Tributária no Brasil Contemporâneo: entre a retórica da simplificação e a persistência da complexidade sistêmica é, enfim, um convite à leitura engajada e ao enfrentamento dos desafios reais da tributação no país. Que estas páginas contribuam para a construção de um sistema tributário mais justo, racional e comprometido com a República.

ORGANIZAÇÃO

Farley Soares Menezes
Rafael Soares Duarte de Moura

AUTORES

Alejandro C. Altamirano	Leni Maria Pereira Silva
Alessandra Machado Brandão Teixeira	Leonardo Dias da Cunha
Ana Luiza Junqueira Alves	Marcelo da Cruz Trigueiro
Ana Lúcia Ribeiro Mól	Martinna Magalhães Alvarenga Varela
André Mendes Moreira	Micaela Dominguez Dutra
Camila Guerra Bitarães	Pedro Andrade Matos
Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende	Pedro Henrique Neves Antunes
Erika Daniella Rodrigues Oliveira Rabelo	Rafael Soares Duarte de Moura
Farley Soares Menezes	Rafaela de Oliveira Claro
Fabricio Alves Quirino	Renata Flávia Nobre Canela Dias
Guillermo Teijeiro	Sara Maria do Nascimento Honório
Gustavo Mendes de Oliveira Costa	Thiago Geovane Rocha Gonçalves
Helen Cristiany Pimenta de Oliveira	Vitória Resende Vilas Boas
Izabela Alves Drumond Fernandes	Vânia Ereni Lima Vieira
Lavinya Gabriele Soares de Jesus	Weverton de Melo Eugênio
Laís Barreto Caldeira	

SUMÁRIO

A (in) eficácia do imposto seletivo analisado sob o viés econômico: um estudo das nuances da EC 132/23 e PL 214/2025	21
<i>Rafaela de Oliveira Claro</i>	
O imposto seletivo e suas controvérsias	51
<i>Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende, Camila Guerra Bitarães, Martinna Magalhães Alvarenga Varela</i>	
<i>Carbon tax</i> ou imposto seletivo? As escolhas e consequências da reforma tributária implementada pela Lei Complementar n.º 214/2025	81
<i>Gustavo Mendes de Oliveira Costa, Vitória Resende Vilas Boas</i>	
O novo imposto seletivo como acoplamento estrutural entre os subsistemas do direito tributário e da economia.....	119
<i>Farley Soares Menezes</i>	
A eficácia da tributação pigouviana e a interseção entre os grupos de interesses sobre os agrotóxicos	155
<i>Izabela Alves Drumond Fernandes, Rafael Soares Duarte de Moura, Farley Soares Menezes</i>	
Orçamento verde democrático e o dilema ambiental brasileiro: Uma análise acerca da cegueira climática diante do novo arcabouço fiscal.....	197
<i>Helen Cristiany Pimenta de Oliveira, Leni Maria Pereira Silva, Pedro Andrade Matos, Rafael Soares Duarte de Moura</i>	
A reforma tributária: Desafios e perspectivas para uma fiscalização tributária eficiente	229
<i>Ana Lúcia Ribeiro Mól, Erika Daniella Rodrigues Oliveira Rabelo</i>	
A nova tributação do transporte sob a perspectiva do princípio da seletividade.....	245
<i>Alessandra Machado Brandão Teixeira, Laís Barreto Caldeira</i>	
Reforma tributária e aviação comercial no Brasil: impactos econômicos - regulatórios da EC nº 132/2023 sobre a conectividade e a competitividade setorial.....	261
<i>Weverton de Melo Eugênio, Rafael Soares Duarte de Moura</i>	

Reforma tributária e o impacto para as sociedades anônimas de futebol.....	291
<i>Ana Luiza Junqueira Alves, Thiago Geovane Rocha Gonçalves</i>	
A sistemática atual e as perspectivas com a reforma tributária sobre o consumo do creditamento de pis/cofins do "insumo do insumo" no agronegócio	309
<i>Leonardo Dias da Cunha</i>	
Descontos condicionados e incondicionados na tributação do consumo.....	333
<i>André Mendes Moreira, Pedro Henrique Neves Antunes</i>	
A transação tributária à luz da hermenêutica constitucional.....	363
<i>Marcelo da Cruz Trigueiro</i>	
O Moribundo IRPF – Uma Eterna Inconstitucionalidade Útil.....	393
<i>Micaela Dominguez Dutra,</i>	
IVA DUAL – A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	407
<i>Fabricio Alves Quirino</i>	
Desafios à implementação do <i>split payment</i> : uma análise comparada das experiências internacionais e do Brasil.....	447
<i>Vânia Ereni Lima Vieira, Renata Flávia Nobre Canela Dias, Farley Soares Menezes</i>	
La simplificación del sistema tributario. Un anhelo y necesidad de todos los países	469
<i>Alejandro C. Altamirano</i>	
Hacia una visión sistémica del régimen tributario argentino: estructura, reformas y desafíos contemporáneos	483
<i>Guillermo Teixeira</i>	
A progressividade do IRPF: a tributação de renda no Brasil entre a justiça fiscal e a desigualdade	519
<i>Sara Maria do Nascimento Honório, Lavinya Gabriele Soares de Jesus, Izabela Alves Drumond Fernandes</i>	

A (IN) EFICÁCIA DO IMPOSTO SELETIVO ANALISADO SOB O VIÉS ECONÔMICO: UM ESTUDO DAS NUANCES DA EC 132/23 E PL 214/2025

Rafaela de Oliveira Claro

RESUMO

O presente estudo foi pensado e desenvolvido de acordo com a dissertação de tópicos para se chegar a uma conclusão. Desta maneira, o tema aborda os efeitos da instituição do imposto seletivo, cujo cerne está intrinsecamente relacionado a uma tributação vinculada à preservação do meio ambiente e ao estímulo da garantia da saúde aliados à adoção de práticas sustentáveis diante de um cenário no qual simultaneamente se almeja a estabilização da economia vinculada a um considerável nível de arrecadação que deve ser compatível com o Ordenamento Jurídico.

Palavras-chave: Tributação; Imposto Seletivo; Extrafiscalidade; Desafios.

ABSTRACT

This present chapter was conceived and developed based on the structured discussion of topics in order to reach a conclusion. In this context, the paper addresses the effects of the implementation of the selective tax, the core of which is intrinsically related to a type of taxation aimed at environmental preservation and the promotion of public health, combined with the adoption of sustainable practices. This occurs within a scenario where, simultaneously, there is a goal to stabilize the economy while ensuring a significant level of revenue collection that must remain compatible with the Legal System.

Keywords: Taxation; Selective Tax; Extrafiscality; Challenges.

1. INTRODUÇÃO

O contexto e os objetivos deste capítulo intitulado - A (IN) EFICÁCIA DO IMPOSTO SELETIVO ANALISADO SOB O VIÉS ECONÔMICO: UM ESTUDO DAS NUANCES DA

EC 132/23 E PL 214/2025 - envolvem a apresentação de um tema que sopesa dois pilares fundamentais consagrados pelo Ordenamento Jurídico Pátrio: o incentivo à Economia, cuja previsão está no Artigo 170 até o Artigo 192 da Norma Maior, e a preservação de direitos constitucionais dos cidadãos consagrados na proteção da Tutela Ambiental e da Saúde, respaldados pelos Artigos 196 e 225 da Constituição Federal Brasileira de 1988, a fim de, assim, aferir a constitucionalidade do Imposto Seletivo, que está fundamentado na Reforma Tributária Brasileira.

Na estrutura do presente são apontados os nortes e os limites que suportam os estímulos fiscais tanto no âmbito econômico quanto na esfera da proteção dos direitos fundamentais com o intuito de verificar a real dimensão, consequência e concretude da instituição do Imposto Seletivo implementado pela EC 132/2023 e regulamentado pelo PL 214/2025.

Isto exposto, ressalta-se a existência de uma crescente preocupação com questões sensíveis de sustentabilidade que recai, há muito tempo, sobre os governos e a sociedade, os quais, por sua vez, frequentemente buscam implementar mecanismos que efetivamente a incentivem.

Nesse contexto, conforme anotado, a Emenda Constitucional 132/23, complementada pelo PL 214/2025, promoveu a instituição do Imposto Seletivo, uma ferramenta tributária que visa desestimular práticas prejudiciais ao ecossistema e a saúde, de modo a promover uma economia considerada mais limpa, verde e saudável. A eficácia desse instrumento, entretanto, suscita um debate importante sobre sua real capacidade de atingir os objetivos propostos especialmente quando analisados pelo viés econômico.

Desta feita, apesar das boas intenções que permeiam a criação do referido imposto, observa-se uma lacuna significativa na definição de parâmetros claros e na realização de estudos empíricos que avaliem a extensão dos efeitos que a medida terá, especialmente quando analisados os consectários provenientes de sua adoção.

A ausência de diretrizes objetivas associadas a pesquisas aprofundadas compromete não apenas a implementação eficiente dessa nova modalidade de tributação, como também, prejudica a confiança da sociedade em políticas públicas direcionadas à garantia da sustentabilidade do planeta.

Destarte, o presente estudo visa apurar a (in) eficácia do Imposto Seletivo, advindo da EC 132/2023 e do PL 214/2025, por meio de uma abordagem das nuances e desafios constitucionais que o circundam.

Mediante uma revisão crítica da literatura existente e da verificação das implicações práticas da recente contextualização tributária, pretende-se contribuir para o debate sobre a viabilidade da criação de um imposto desta magnitude como um instrumento eficaz de política sustentável.

2. TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL E A EXTRAFISCALIDADE

A tributação sustentável ou caracterizada verde surge em um cenário que reflete a necessidade de compatibilizar, impulsionar e remodelar a economia através da adoção de práticas que penalizem ações prejudiciais ao meio ambiente e ao futuro do planeta (Amaral, 2024).

Configura-se, portanto, como uma espécie tributária utilizada com o intuito de alterar o comportamento dos agentes econômicos a fim de coibir comportamentos danosos ao meio ambiente e simultaneamente fomentar o crescimento financeiro do País (Lazari, 2021).

Deste modo, a pretensão vincula-se à disposição normativa consubstanciada no Art. 170 da Carta Magna:

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, 1988).

Igualmente submete-se ao crivo do previsto no Artigo 196 da referida normativa constitucional, cuja transcrição se faz:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação (Brasil, 1988).

Por conseguinte, os entes federativos figuram como os principais responsáveis na efetivação e concretização da proteção destes direitos e princípios juridicamente fundamentais, conforme também designado no Art. 23, inc. VI da Constituição Federal:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; [...] (Brasil, 1988).

Em observância, portanto, à faculdade que os agentes políticos detém para adotar mecanismos capazes de estimular a economia e ao mesmo tempo salvaguardar a qualidade da saúde e do meio ambiente,

Lazari e Nascimento (2021) citam que a tributação verde poderá ser implementada mediante três formas: a) criação e majoração de tributos existentes sobre processos, produtos e serviços que gerem externalidades negativas; b) isenção de tributos sobre processos considerados limpos e sustentáveis e c) direcionamento dos recursos arrecadados para pesquisas e desenvolvimento de tecnologias orientadas à sustentabilidade.

Neste sentido, de acordo com Santos e Scabora (2022), para a Revista de Direito Tributário Atual nº 52, desde 1966, por meio da Lei 5.106/66, a Legislação Infraconstitucional já previa a adoção de incentivos fiscais para as pessoas físicas e jurídicas que empregassem recursos no reflorestamento ou uso de maquinários contra a poluição, consoante transcrição da normativa:

Art. 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei (Brasil, 1986).

Nessa mesma direção, outra medida interessante alinhada à finalidade protetiva ambiental era a prevista pela Resolução da Câmara de Comércio Exterior n. 97/2015 (Resolução Camex n. 97/2015) que dispunha sobre a isenção de imposto de importação em face da aquisição de carros elétricos e híbridos que não fizessem uso de combustível fóssil:

A Resolução da Câmara de Comércio Exterior n. 97/2015 (Resolução Camex n. 97/2015), isentou do Imposto de Importação (II) os carros elétricos e híbridos, os quais, por não dependerem de combustíveis fósseis para locomoção, valendo-se para tanto de eletricidade, são ecologicamente sustentáveis

– a depender, é claro, da fonte geradora da energia elétrica que os alimenta (Santos e Scabora, 2022, p.7).

Além disto, existia a previsão sobre a perda de incentivos fiscais concedidos quando fosse verificada a contribuição para disseminação de atividades poluidoras, conforme os termos do art. 8o, inciso V, da Lei 6.938/81:

Art. 8º Compete ao Conama: [...]

V – determinar, mediante representação do Ibama, a perda ou restrição de benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público, em caráter geral ou condicional, e a perda ou suspensão de participação em linhas de financiamento em estabelecimentos oficiais de crédito (Brasil, 1981).

Assim, o Brasil, enquanto participante do Acordo de Paris, maior tratado global adotado em dezembro de 2015 pelos países signatários da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC, acrônimo em inglês), durante a 21ª Conferência das Partes (COP21), figura como expoente interessado em viabilizar a introdução de estratégias econômicas desenvolvimentistas saudáveis em seu território.

Por isso se destaca como o local aonde surgiram condições favoráveis para implementação da Emenda Constitucional 132/23, acrescida do PL 214/2025, responsável pela criação do Imposto Seletivo que será arrecadado por intermédio da incidência sobre os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, à exemplo do tabaco e das bebidas alcoólicas.

Insta ressaltar, em que pese ser manifesto o interesse quanto à implementação da tributação extrafiscal com intuito de proteger o meio ambiente ecologicamente equilibrado e simultaneamente harmonizá-lo com o estímulo à economia, não se pode olvidar que deve existir uma atenção destinada à realidade das peculiaridades

operacionais que surgirão a partir de sua efetiva introdução na Política Financeira e de Gestão Pública do País.

Isto porque haverá necessidade de compatibilização entre o desenvolvimento econômico social e a qualidade do meio ambiente, bem como o equilíbrio ecológico, conforme os ditames da Lei nº 6.938/1981 - Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, que assim dispõe:

Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:
I - à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico (Brasil, 1981).

É assente a dificuldade que permeia a instituição de mecanismos orientados a satisfação desta finalidade especialmente quando se pensa nos impactos orçamentários negativos que podem prevalecer e na probabilidade de ocorrência do aumento da regressividade do sistema tributário.

Explica-se: é natural que, após a criação de um mecanismo fiscal tal qual o Imposto Seletivo, ocorra o repasse de custos para aqueles que contribuem diretamente com o seu fato gerador; porém, esta circunstância, ao ser sopesada com a realidade econômica experimentada por todos aqueles que, de fato, irão custear essa exação, os quais, por sua vez, em sua maioria são pessoas mais hipossuficientes que podem ser inviabilizadas em seu trabalho e subsistência, culmina no risco de intensificar o caráter regressivo do modelo de arrecadação (Lazari e Nascimento, 2021).

Isto porque a majoração do encargo para o contribuinte que está no fim da cadeia de consumo tende a desconsiderar os seus hábitos muitas vezes enraizados e nivelar todos aqueles que efetivamente pagarão o imposto. Logo, a quitação pode se tornar verdadeiramente insustentável para os cidadãos mais carentes (Lazari e Nascimento, 2021).

Ora, o que deveria ser considerado no momento de implantação de um tributo verde, como o IS, é justamente o cumprimento do fim ao qual ele se destina e não, por vias reversas, o esvaziamento deste propósito. Em outras linhas: quem possui recursos financeiros mais parcos pode ter que contribuir com o mesmo percentual ou até com um maior em comparação com aqueles que detêm maiores recursos financeiros, em razão, principalmente, de práticas de consumo inelásticas.

Em continuidade, a obscuridade em face da métrica é notável, pois apesar de existirem disposições normativas que preveem a fiscalização dos instrumentos financeiros criados por cada Poder Público, estes ainda são instituídos com um planejamento precário em face de uma tributação que já possui um caráter arrecadatório, *de per si*, motivador da geração de consequências negativas ao mercado, posto que atua essencialmente na precificação de produtos e serviços colocados à disposição do consumidor final (Santos e Escabora, 2022).

Neste viés, a majoração do encargo recairá sobre a produção e o consumo, não sobre a renda ou patrimônio, uma vez que incidirá sobre o processo produtivo, bens e serviços. Isto significa dizer que o ônus será custeado por todos os contribuintes independentemente da sua renda e, desta forma, conforme ressaltado, propiciará um grande potencial para aumentar a regressividade do sistema tributário, pois tornar-se-á mais custoso para as famílias de menor poder aquisitivo, as quais, por sua vez, poderão comprometer a maior parte de sua renda a nível de consumo (Santos e Escabora, 2022) caso não consigam substituir por outras alternativas saudáveis, o que ocasiona, em contrapartida, o fenômeno de substituição inversa explicado mais adiante.

Ademais, a complexidade da parametrização quanto à efetividade da implementação de um Imposto Seletivo destinado a prezar pelos pilares constitucionais, tais quais a preservação da saúde e do meio ambiente, pode ser visualizada quando avaliada a adequação a uma das regras edificantes do sistema jurídico, qual seja, a proporcionalidade que Guilherme de Camargos Quintela (2020) reproduz:

A proporcionalidade depende de três sub-regras, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. A adequação diz respeito ao meio apto a promover o resultado pretendido, ainda que este não se concretize. A necessidade trata do meio menos gravoso para a consecução do resultado a ser alcançado, ou seja, devem ser ponderados os meios menos onerosos. A proporcionalidade em sentido estrito, por fim, implica a análise do “custo-benefício” da medida, de modo que o encargo gerado deve ser inferior ao benefício (Quintela, Guilherme, 2020, p.9).

É claro que a tributação retratada na instituição do IS sedimentado na reforma tributária consubstanciada na EC 132/2023, acrescida do PL 214/2025, possui como escopo assegurar ao ser humano o desenvolvimento sustentável; contudo, existe o risco destas espécies tributárias desviarem da razoabilidade e se tornarem meros instrumentos de arrecadação guiadas por fins essencialmente divergentes daqueles destinados a resguardar os verdadeiros pilares constitucionais do Ordenamento Jurídico Pátrio: *in casu*, a saúde e o meio ambiente (Lazari e Nascimento, 2021).

2.1 IMPOSTO SELETIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA PELA EC 132/2023 COMPLEMENTADA PELO PL 214/2025

Primeiramente, pontua-se que a Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a instituição de impostos sobre bens e serviços que sejam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre
VIII - produção, extração, comercialização ou
importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou

ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (BRASIL, 1988).

Consequentemente, em atendimento à normativa, emergiu o imposto seletivo que visa e pretende tributar o consumo de produtos nocivos, cujas características a seguir são descritas: Trata-se de tributo de competência federal que substituirá parte do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não será calculado com base em seu próprio valor e estará incluído nas bases de cálculo do IBS e da CBS, impostos criados pela reforma tributária que irão substituir o ICMS, ISSQN, PIS, COFINS e IPI, incidentes sobre o consumo, de competência estadual, municipal e federal.

Ressalta-se que o imposto seletivo está situado no âmbito da extrafiscalidade, cujo conceito é reforçado pelo ilustre professor Marcus de Freitas Gouvêa (2006):

A extrafiscalidade se constitui no ‘algo a mais’ que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais (Gouvêa, 2006, p. 2-3).

Assim, a dinâmica sobre a implementação concreta de um tributo verde, especificamente o IS, decorre de um contexto em que se torna necessária a preservação da atividade econômica ao mesmo tempo que outros direitos fundamentais consagrados pelo Constituinte.

A economia, por sua vez, é sedimentada a partir do artigo 170 até o artigo 192 e contém seu fundamento na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, embasados em princípios como a livre concorrência, soberania nacional e propriedade privada, todos

orientados ao cumprimento da função social com a geração de riquezas e promoção do desenvolvimento econômico nacional.

Em vista, portanto, do cenário constitucional apresentado, onde operaram-se as condições favoráveis para a instituição do imposto seletivo na reforma tributária, consagrada pela EC 132/2023 e complementada pelo PL 214/2025, neste momento, cabe verificar a concretude do instrumento em relação aos objetivos a que se propôs, conforme a elucidação de exemplos descritos em seguida.

2.1.1 INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO NAS INDÚSTRIAS DE VEÍCULOS ELÉTRICOS E MINERÁRIA

O primeiro exemplo é a indústria de veículos elétricos, que será submetida à tributação seletiva pelo IS e encontra sua justificativa no impacto ambiental advindo do processo de produção e descarte das baterias que elas utilizam.

Isto pois, os automóveis envolvem a extração de metais raros como lítio, cobalto e níquel em uma atividade que pode gerar danos ambientais como a degradação do solo e a contaminação da água, bem como a emissão de poluentes atmosféricos.

Parece existir, no entanto, uma contradição na própria fundamentação correspondente à criação da base de cálculo do imposto seletivo na medida em que os carros elétricos são menos poluentes que aqueles movidos à combustão.

Importa dizer que, em face destes últimos, em desconsideração ao efeito poluente que causam, não haverá majoração de alíquota e tampouco existirá outra alternativa que seja considerada mais saudável para troca dos veículos taxados como poluentes, ou seja, frente a uma demanda que por vezes é inelástica: a compra de automóveis, restará inviabilizado o efeito indutivo de comportamentos positivos que o projeto se propõe, justamente pela inexistência e ausência de fomento a outros meios ecológicos para substituição.

Elucida-se com a seguinte transcrição que culmina na conclusão que os veículos menos poluentes são exatamente os elétricos já existentes:

Ademais, se o objetivo do imposto seletivo é desencorajar o consumo de produtos prejudiciais ao meio ambiente e incentivar alternativas menos nocivas, não faz sentido aplicar esse imposto para todos os produtos de um mesmo setor, devendo ser escolhido um produto específico para ser taxado com o novo imposto, como forma de promover o consumo do outro produto menos prejudicial ao meio ambiente. No caso do setor de transporte, é fato que os carros elétricos são menos poluentes que os tradicionais movidos a combustão (Moraes e Fonseca, 2024).

Além disso, o maior motivo para instituição do imposto seletivo neste tipo de indústria é o desestímulo ao consumo devido à nocividade das baterias de lítio dos carros elétricos, todavia, dentro do próprio Ordenamento Jurídico já existem medidas que visam atenuar os impactos gerados pela produção e comercialização das referidas, consoante disposição do Artigo 33 da Lei 12.305/2010, que atribui aos fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes a obrigação de estruturar e implementar sistemas de logística reversa:

Art. 33. São obrigados a estruturar e implementar sistemas de logística reversa, mediante retorno dos produtos após o uso pelo consumidor, de forma independente do serviço público de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos, os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes de: (Regulamento) (Vide Decreto nº 11.413, de 2023)
I - agrotóxicos, seus resíduos e embalagens, assim como outros produtos cuja embalagem, após o uso, constitua resíduo perigoso, observadas as regras

de gerenciamento de resíduos perigosos previstas em lei ou regulamento, em normas estabelecidas pelos órgãos do Sisnama, do SNVS e do Suasa, ou em normas técnicas;

II - pilhas e baterias;

III - pneus;

IV - óleos lubrificantes, seus resíduos e embalagens;

V - lâmpadas fluorescentes, de vapor de sódio e mercúrio e de luz mista;

VI - produtos eletroeletrônicos e seus componente (Brasil, 2010).

Consequentemente, se o objetivo do imposto seletivo é diminuir o consumo de bens prejudiciais ao meio ambiente e à saúde (e, por vias reversas, estimular o consumo de alternativas menos nocivas), não faz sentido cobrá-lo de todos os produtos de um mesmo setor sem que exista, em contrapartida, a criação e indução ao consumo de outras fontes renováveis (Castello, 2024).

Outro ponto que deve ser avaliado é a ausência de uma correlação entre o imposto seletivo na indústria automobilística e a taxação sobre as emissões dos gases de efeito estufa, explicitado no Relatório Técnico do Observatório Brasileiro do Sistema Tributário, projeto de pesquisa da Universidade Federal de Goiás- UFG, em parceria com o Sindifisco Nacional, cujos desenvolvedores, a saber: o i. coordenador Professor Dr. Francisco Tavares e a i. pesquisadora Maria Teresa Ruas Coelho, lecionam:

ao não implementar em solo brasileiro uma autêntica “carbon tax”, voltada a precificar todas as emissões de gases de efeito estufa, a proposta de legislação escapa à tese de que tributos seletivos devem possuir amplo espectro, sob pena de não alcançarem os seus propósitos (Tavares e Coelho, 2024, p.18).

Depreende-se pela exposição elucidativa feita que há lacunas concernentes à relação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, contudo, ambos podem ser conciliados a fim de atingir um propósito desenvolvimentista saudável à exemplo do que foi feito em outros Países como a Suécia onde foi aplicado um imposto sobre combustíveis com enxofre, cujo principal objetivo era incentivar sua utilização em baixo teor ou então sequer utilizá-lo, manobra que, ao fim, culminou na diminuição da emissão de 40% em dois anos e com a elevação da arrecadação de recursos em nível significativo (Lazari e Nascimento, 2021).

O Brasil poderia se espelhar no êxito obtido pelo País europeu e majorar os encargos sobre as atividades evidentemente poluidoras, bem como incentivar simultaneamente a adoção de vias alternativas sustentáveis e limpas, pois o que transparece, no momento, é inexistir verdadeiramente um demonstrativo dos efeitos relacionados ao propósito protetivo pelo qual inicialmente foi criado o imposto seletivo que promete recair sobre atividades designadas como fonte de degradação.

A bem da verdade, a tributação sobre a indústria de carros elétricos está em descompasso com a criação de incentivos e mecanismos embasados em alternativas ecológicas que sejam menos agressivas ao meio ambiente como forma de substituição.

Conforme descrição de trechos do PL 214/2025 em seu Livro II, Capítulo IV, Seção I, Art. 420, a alíquota do Imposto Seletivo será zerada para os casos em que I) os adquirentes dos veículos sejam motoristas profissionais que exerçam atividade de condutor autônomo de passageiros que detenha autorização e permissão pelo poder público com destinação a categoria táxi ou II) os adquirentes sejam pessoas com deficiência física, visual ou auditiva, mental severa ou profunda ou então que tenham transtorno do espectro autista devidamente comprovadamente, desde que:

§ 2º As reduções de alíquotas de que trata o caput deste artigo somente se aplicam:

I - na hipótese do inciso I do caput deste artigo, a automóvel de passageiros elétrico ou equipado com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos) e movido a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido; e

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) (Brasil, 2025).

Pela observação do supracitado, denota-se especificamente pelo inciso I do §2º, que independentemente de existir uma ínfima concessão de benefícios relativos à alíquota do IS, os quais envolvem como uma das hipóteses o uso de veículos movidos a combustível de origem renovável com viés protetivo ambiental, a grande frota dos automóveis de passeio e comerciais, que são os mais consumidos e acessados, está à mercê de qualquer regulamentação.

Diante disto, o que se questiona são os efeitos que surgirão sobre a grande massa de carros. De acordo com Douglas Rodrigues para o Portal da Reforma Tributária (2024), com menção a Associação que representa as montadoras- Anfavea: “taxar carros mais eficientes e que poluem menos estimula o consumidor a continuar com carros velhos e mais poluentes”, em face dos quais, frente a uma demanda estável e sem possibilidade de troca, talvez se configurem como os únicos realmente passíveis de compra.

Agora, sob mesmo prisma, outro setor que também deve ser afetado é a mineração, cuja regulamentação pelo Projeto de Lei 214/2025 implementa o Imposto Seletivo com previsão da majoração da atividade e prováveis consequências para a economia, consoante

exposição do presidente do Instituto Brasileiro de Mineração- Raul Jungmann (2024):

As indústrias que utilizam o minério de ferro como insumo no mercado internacional serão prejudicadas, com reflexos negativos para a economia brasileira, em especial, para as cadeias produtivas que derivam da mineração, como automóveis, artigos de utilidade doméstica, alimentos enlatados, máquinas e equipamentos. Caso haja aumento da taxaço, o custo adicional seria repassado, via preço, para os elos seguintes e encareceria os derivados dos minerais metálicos. Ao invés de proteger o meio ambiente, um aumento da carga tributária sobre a mineração, que está sendo discutida pelos parlamentares, pode favorecer empresas estrangeiras, pois o preço do produto local carregaria um custo tributário inexistente nos produtos importados. “A aprovação da proposta de regulamentação tributária com a incidência do IS sobre a mineração representaria um retrocesso significativo para um setor vital da economia brasileira. Parlamentares devem estar atentos para evitar que essas medidas prejudiquem a competitividade e a sustentabilidade do setor, garantindo que a mineração continue a contribuir para o desenvolvimento econômico e social do Brasil”, afirma o diretor-presidente do Ibram, Raul Jungmann (Ibram, 2024).

Por conseguinte, um conflito constitucional surge, pois, a introdução do imposto seletivo e sua cobrança respectiva não se orientam pelo consumo do minério, mas sim, por sua extração, o que pode gerar, por óbvio, um aumento de carga tributária da atividade desde seu estágio inicial que será repassada no decurso da cadeia produtiva, culminando em uma majoração de custos que tende a

ocasionar um possível desequilíbrio na justiça tributária, bem como uma interferência negativa na economia.

Justifica-se tal cenário pois, enquanto o preço interno sobe, as empresas estrangeiras atuantes na mesma área em nível de competitividade se beneficiam do custo de seus produtos locais, que são comercializados por um valor menor.

Na realidade, emerge uma preocupação com o provável enredo fático que irá advir posto que, consoante apontado pelo repórter Léo Rodrigues para a Revista Agência Brasil do Rio de Janeiro em matéria publicada em 05/05/2024, diante da obtenção dos dados retirados do Instituto Brasileiro de Mineração (IBRAM) relativos a rentabilidade da área minerária no ano de 2024, pode haver prejuízos no faturamento do setor que, no primeiro trimestre, alcançou o montante de R\$ 68 bilhões de reais, em uma alta de 25% impulsionado por Minas Gerais, com alta de 29%, comparado ao mesmo período do ano antecedente que, por sua vez, apresentou faturamento de R\$ 28,2 bilhões, ao lado do Pará com R\$ 25,1 bilhões.

Destarte, torna-se completamente aferível a potência econômica que a mineração detém no Brasil e que pode ser impactada por notáveis interferências, uma vez que se espera a ocorrência de uma oneração da atividade com a exportação de tributos ou até mesmo o desestímulo ao seu exercício.

Além do mais, a proposta de se tributar o minério de ferro está em descompasso com a Constituição, pois o bem mineral considerado em sua individualidade não faz mal à saúde e nem ao meio ambiente.

Importa dizer que o projeto de lei complementar 214/2025, o qual possui a finalidade de complementar a emenda constitucional 132/2023, pretende tributar os bens que sejam efetivamente prejudiciais ao meio ambiente e a saúde, ocasião que se distancia da realidade empírica proveniente da introdução do Imposto Seletivo no País.

O foco da tributação é muito bem explicitada pelo ilustre professor Fernando Facury Scaff:

O foco da norma constitucional são os bens minerais que fazem mal à saúde, tais como o asbesto (amianto), utilizado em construção e isolamento, que pode causar doenças pulmonares graves; o chumbo, que pode causar anemia e problemas renais; o mercúrio, usado na mineração de ouro, que pode causar danos ao sistema nervoso central, rins e outros órgãos; o arsênio, utilizado em alguns pesticidas, que pode causar câncer de pele, pulmão, bexiga e outros problemas de saúde; o cádmio, usado em baterias, que pode levar a danos renais, problemas ósseos e câncer; o urânio, utilizado em energia nuclear, que em sua forma radioativa, pode causar danos ao fígado e rins, bem como aumentar o risco de câncer, dentre outros minérios. O texto da norma constitucional é delimitado: a incidência é sobre o bem, e não sobre a atividade (Scaff, 2024).

Em que pese a previsão normativa correspondente à incidência direta sobre o bem e não sobre a atividade, motivo pelo qual, remanesceria obstada sobre o minério de ferro que não ocasiona notáveis prejuízos, o Imposto Seletivo ainda se reveste de caráter gravoso, pois poderá igualmente recair sobre a rentável operação de exportação brasileira que, por sua vez, tem a garantia constitucional de ser isenta, consoante letra do Art. 153, inc. VIII c/ §6º, inc. I da Constituição Federal Brasileira de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.
§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações (Brasil, 1988).

Isto porque infere-se o surgimento da distorção jurídica por meio da disposição normativa do Artigo 409, §1o, inc. VI do PL 214/2025, que revela uma tributação dos bens minerais independentemente de traçar ressalvas quanto à sua destinação:

Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 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 e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

VI - bens minerais (Brasil, 2025).

Aliás, anteriormente até havia a previsão normativa da atribuição de imunidade às exportações, mas sequencialmente foi anulada pelo veto ao inciso I do Art. 398 da PLP 68/2024, anterior ao PL 214/2025:

Art. 398. Aplica-se:

I - imunidade do Imposto Seletivo para

a) as exportações para o exterior dos bens de que trata o art. 393, ressalvado o disposto no inciso V do art. 397 (Brasil, 2024).

Desta feita, vislumbra-se a ocorrência de um conflito de precedentes, na medida em que, ao mesmo tempo que está prevista a imputação do Imposto Seletivo sobre os bens minerais, fator que inclusive encarece a atividade extrativista e consequentemente culmina na majoração da exportação, igualmente consta no Normativo Constitucional a vedação da incidência sobre estas mesmas operações, a fim de impedir seu encarecimento e garantir sua competitividade.

Com o intuito de esclarecer o mencionado conflito e qual o posicionamento em face de ocasiões análogas tem prevalecido, cabe destacar o RE nº 627.815/PR, vinculado à apreciação da imunidade para a receita das empresas exportadoras quando estas fossem originadas de variação cambial ativa, no qual a i. Ministra Rosa Weber se debruça sobre uma vasta explicação acerca de quais seriam as fontes que, por direito, atrairiam a aplicação da regra de imunidade:

O art. 149, § 2º, I, da Constituição, como se vê, refere-se às receitas qualificadas pela atividade de que decorrem. Receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorpore ao patrimônio da empresa exportadora. O que se discutia nestes autos era se as receitas das variações cambiais ativas podem ser consideradas como receitas decorrentes de exportação, de modo a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência do PIS e da COFINS. Tenho que a resposta é positiva (STF, RE 627.815/PR, Data de julgamento: 23/05/2013, Data de publicação:01/10/2013).

Verifica-se, portanto, que diante de uma divergência jurisprudencial, há uma tendência de maximizar a aplicação de imunidades às receitas quando elas forem resultado das operações de exportação; no entanto, não se trata de uma regra impositiva porquanto sempre haverá uma situação fática individual que requisitará uma análise particular com resultados possivelmente diferentes.

Desta feita, a concessão de imunidades é orientada pelos motivos constitucionais que a edificam, conforme explicitam Maneira e Gregório Júnior (2018, p. 117):

Ora, se considerarmos que a imunidade não possui nenhum motivo que lhe faça subsistir além da própria exoneração do tributo, a única conclusão é que o

poder constituinte reformador pode afastar a norma excludente de competência tributária e portanto, permitir ao ente tributante a criação do tributo. Se a premissa for que a imunidade tem consigo não apenas a diminuição da carga tributária, mas, sim, outro motivo pelo qual é extremamente necessária e louvável, concluir-se-á pela impossibilidade de revogação sob pena de ofensa ao texto constitucional em sua base fundamental (cláusulas pétreas, expressas ou implícitas, e, até mesmo, os princípios fundamentais previstos no Título I da CF/1988 (Maneira; Gregório Júnior, 2018, p. 117).

Assim, denota-se que o principal objetivo que circunda o interesse em conceder e manter a imunidade às exportações de minérios é a garantia do desenvolvimento nacional consagrado no Art. 3o, inc. II da CF/ 88 alinhado com o impedimento da exportação de tributos para que, desta forma, o produto nacional tenha equiparação e poder de concorrência com o estrangeiro.

Verifica-se, no entanto, que existirá uma controvérsia pertinente a tributação do Imposto Seletivo sobre a atividade minerária que visa à exportação, a qual, no fim, será atribuída às Cortes Superiores, que terão a responsabilidade de proferir suas decisões e soluções orientadas de acordo com o panorama histórico constitucional que garante a isenção tributária das operações de exportações e uma maior abrangência para as receitas que lhe são provenientes ou conforme orientação estritamente normativa consubstanciada na análise restrita da EC 132/2023 e LC 214/2025, que por sua vez, terá como provável resultado sua oneração.

3. EFICÁCIA CONSTITUCIONAL

No tocante à eficácia constitucional do imposto seletivo em questão, para apurá-la vale fazer menção à extensão da abrangência da base de cálculo do referido tributo, que está além dos minérios

e dos veículos leves elétricos citados previamente com intuito exemplificativo para instigar o debate, ou seja, o IS possui como escopo principal a incidência sobre tudo aquilo que for prejudicial à saúde e ao meio ambiente, como as bebidas alcoólicas e açucaradas que figurarão como sua base de cálculo, as quais igualmente, possuem controvérsias a serem sanadas.

Quanto às primeiras, por exemplo, o Projeto de Lei 214/2025 prevê que as alíquotas incidentes devem ser estabelecidas de acordo com o teor alcóólico dos produtos haja vista os malefícios deste consumo, todavia, é uma circunstância que se torna controversa pois pressupõe-se que, mediante hábitos de consumo inelásticos, os consumidores optarão, com intuito de experimentar o mesmo efeito etílico, por utilizar uma grande quantidade de bebidas que segundo a ótica de tributação, apesar de conterem menor percentual alcóólico, serão mais baratas. Portanto, as consequências negativas se assemelharão àquelas advindas do consumo de bebidas com maior percentual alcóólico.

Denomina-se tal cenário como fenômeno inverso da substituição, ou seja, consumidores poderão consumir bebidas de menor teor alcóólico (mais baratas) em maiores quantidades (Tavares e Coelho, 2024) e, em virtude disto, o efeito indutivo de comportamentos positivos, motivo pelo qual o Imposto Seletivo diz ter sido criado, será essencialmente inviabilizado.

Por fim, com intuito de demonstrar melhor a divergência de precedentes, colaciona-se adiante uma tabela na qual estão expostos os eventuais consectários da implementação do imposto seletivo no sistema tributário do País: possibilidade de emergir a) a regressividade do sistema em virtude da taxação do consumo e não do patrimônio e renda mediante o nivelamento dos contribuintes em nível de capacidade de pagamento; b) impactos sobre exportações, posto que a atividade minerária que possui como resultado final a exportação tende a ser onerada e como consequência, o impacto negativo sobre o desenvolvimento econômico nacional; c) fenômeno inverso da substituição que, se não for ajustado e vinculado à existência e ao

fomento de práticas saudáveis acessíveis, obstaculizará o efeito positivo indutivo dos comportamentos dos contribuintes; d) por fim, conflitos jurídicos e econômicos que deverão ser solucionados pelas Cortes Superiores:

Eficácia Constitucional

Conflitos Econômicos e Jurídicos: Imposto Seletivo

Art. 170, inc. VI, CF/ 88: Defesa do Meio Ambiente	Regressividade em face de hábitos de consumo inelásticos
<p>Zona de tensão</p>	
Art. 196, CF/ 88: Direito à Saúde	Impacto sobre Exportações
<p>Zona de tensão</p>	
Art. 225, CF/ 88: Direito ao Meio Ambiente Equilibrado	Impacto sobre o Desenvolvimento Econômico Nacional
<p>Fenômeno Inverso da Substituição</p>	

Fonte: imagem criada pela própria autora

Em vista do exposto acima, é indubitável a controvérsia que paira sobre a criação do Imposto Seletivo enquanto medida extrafiscal de estímulo à inibição de comportamentos danosos e prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, de forma que emerge a necessidade de implementar mecanismos que sejam auxiliares na instituição eficaz de um imposto desta magnitude.

Desta feita, as principais providências que devem ser adotadas pairam sobre a criação de fontes alternativas sustentáveis evidentemente pautadas em estudos sobre os benefícios que

podem gerar, bem como, sobre políticas públicas multissetoriais que considerem o contexto social em que os impostos extrafiscais são aplicados, ao lado do estímulo às práticas de educação, atenção psicossocial, garantia de saúde pública, combate às ilegalidades e avaliação constante dos resultados das medidas para que sejam adaptadas e renovadas de acordo com a adequação e resolução de falhas operacionais, a fim de que, então, alcancem efeitos eficazes, otimizados e concretos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe a reflexão acerca da constitucionalidade da aplicação e introdução da tributação verde consubstanciada no Imposto Seletivo como mecanismo eficaz de proteção a saúde e ao meio ambiente, conforme análise dos motivos que o edificaram, a fim de serem sopesados e apuradas as consequências materiais que serão geradas.

De acordo com a análise das ponderações feitas no presente capítulo pressupõe-se que há o risco de ver esta espécie de tributação divergir do propósito constitucional pelo qual ela foi criada, ou seja, a preservação ambiental e a proteção da saúde como pilares de observância necessária, uma vez que estas medidas não se concentram na taxação do prejuízo, mas, sim, de causas superficiais alheias a um rigoroso estudo dos efeitos práticos advindos da futura operacionalização desta exação.

Os impactos econômicos negativos configuram claro exemplo do resultado que pode surgir pela majoração do encargo relativo ao minério de ferro que será exportado, que pode ocasionar uma possível perda de competitividade da área frente a empresas estrangeiras atuantes no mesmo ramo.

Ainda, outra situação é o fenômeno de substituição inversa que pode condicionar a troca de um produto ou serviço, sejam carros poluentes ou itens de prateleira de mercado como álcool e refrigerantes por outros igualmente prejudiciais à saúde e ao meio

ambiente, caso não sejam criadas e fomentadas alternativas mais saudáveis que instiguem modificação de padrões de comportamento inelásticos da sociedade.

Neste sentido, é necessário existir um controle sobre a operacionalização da reforma tributária e da maneira como se dará a tributação, principalmente, pois evidencia-se a possibilidade das espécies tributárias verdes se tornarem instrumentos de mera obtenção de receitas pautados em parâmetros fixados não para definir o comportamento dos agentes econômicos, mas, sim, para servir a fins puramente arrecadatários ou, ainda que extrafiscais, mas com finalidades divergentes, como é o caso da Cide- Combustíveis utilizada quase que exclusivamente para controlar os preços de petróleo e outros recursos (Lazari e Nascimento, 2021).

Em conclusão, interessa ressaltar que uma reforma tributária com ênfase na criação de um imposto seletivo, tal qual a instituída pela EC 132/23 complementada pelo PL 214/2025 pode constituir-se como um bom elemento especialmente de proteção ambiental, social e sustentável; contudo, deve existir o cuidado para que não ocorra somente o encarecimento do fator de produção com a majoração de atividades essenciais ao País e o posterior repasse do encargo para o consumidor final, que por sua vez, terá de arcar com este custo em uma ótica evidentemente regressiva (Zeitler e Hermmans, 1997).

Considera-se que os objetivos constitucionais devem ser constantemente perseguidos por meio de instrumentos inovadores aptos a ultrapassar o impasse gerado pela contradição básica entre o efeito extrafiscal e o propriamente fiscal; porém, deve-se ter cautela pois podem advir impactos que divergem e anulam o verdadeiro intuito protetivo que os criou.

Em que pese o citado risco, se existir um planejamento operacional bem elaborado e fundamentado, tal qual verificado por alguns resultados comparativos de um levantamento efetuado pela União Europeia quanto ao sucesso da implementação de tributos verdes utilizados em outros Países indicados no relatório *Environmental Taxes. Implementation and Environmental Effectiveness* (1996, p. 28)

mencionados por Virgínia Tristão em sua dissertação de mestrado para Fundação Getúlio Vargas, a implementação de uma tributação extrafiscal orientada pela proteção de pilares constitucionais pode ser exitosa.

É o caso da introdução do imposto sobre o CO₂ na Suécia e Noruega, os quais atingiram a redução das emissões de gás carbônico e propiciaram tanto a alteração em um período de dois

anos do tipo de energia utilizado na calefação de edifícios, de combustíveis fósseis para biocombustíveis, atrelados a um aumento da competitividade do setor pela produção combinada de calor e energia, quanto sua efetiva diminuição.

Neste viés, outro exemplo foi a introdução de imposto diferencial sobre gasolina sem chumbo com o escopo de aumentar o uso da gasolina limpa, em relação a qual teve uma contribuição significativa para eliminação do tóxico em um período de 5 a 7 anos.

Deste modo, devem ser realizadas pesquisas e levantamentos com o intuito de estimular um desenvolvimento sustentável possível e concreto, distante de quaisquer utopias, pautado na preocupação com a qualidade de vida das pessoas, harmonização entre o desenvolvimento sócio- econômico e a sustentabilidade ambiental baseados na equidade social, e na superação da pobreza, a fim de que, assim, seja possível garantir a eficácia constitucional da implementação de uma tributação verde, especificamente, neste caso, do imposto seletivo consagrado pela Reforma Tributária sedimentada na EC 132/2023 e no PL 214/2025.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Mineradoras registram alta no 1º trimestre e criticam imposto seletivo.** Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-05/mineradoras-registram-alta-no-1o-trimestre-e-criticam-imposto-seletivo>. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. **Acordo de Paris.** Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/acordo-de-paris-e-ndc/arquivos/pdf/acordo_paris.pdf. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010.** Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

CONJUR. **Incidência do imposto seletivo sobre bens minerais e sua exportação.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-08/incidencia-do-imposto-seletivo-sobre-bens-minerais-e-sua-exportacao/>. Acesso em: 23 set. 2024.

JOTA. **O imposto seletivo e a mobilidade elétrica no Brasil.** Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-imposto-seletivo-e-a-mobilidade-eletrica-no-brasil-13082024>. Acesso em: 23 set. 2024.

NASCIMENTO, Jonatas; LAZARI, Rafael. **Tributação verde no Brasil: a necessidade da implantação e discussão do seu impacto orçamentário por ocasião da reforma tributária.** Revista Jurídica,

Lisboa, v. 6, p. 1273-1290, 2021. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/6/2021_06_1273_1290.pdf. Acesso em: 23 set. 2024.

OBSERVATÓRIO DA RETOMADA. **Imposto seletivo: diretrizes e impactos**. 2024. Disponível em: <https://observabr.org.br/wp-content/uploads/2024/06/Imposto-seletivo.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2025.

QUINTELA, Guilherme Camargos. **Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário**. In: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre; COIMBRA, Paulo Roberto Silva; LOBATO, Valter de Souza (orgs.). *Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Mísabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 9.

RODRIGUES, Ana Paula. **A reforma tributária como catalisadora da sustentabilidade no Brasil**. Poder360, 2024. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opinioao/a-reforma-tributaria-como-catalisadora-da-sustentabilidade-no-brasil/>. Acesso em: 14 abr. 2025.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira; SCABORA, Filipe Casellato. **Tributação ambiental e extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade da tributação verde**. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.5.2022.2216>. Acesso em: 23 set. 2024.

SANTOS, Luciana Acioly dos; PEREIRA, Marcelo. **Os limites da tributação sobre o comércio internacional no Brasil**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8639/1/Os%20Limites.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2025.

TAX GROUP. **Imposto seletivo na reforma tributária: saiba os principais pontos**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/imposto-seletivo-na-reforma-tributaria-saiba-os-principais-pontos/>. Acesso em: 23 set. 2024.

TRISTÃO, Virgínia Talaveira Valentini. **IMPOSTO VERDE: UM TRIBUTO À NATUREZA**. 1999. 158 fls. Mestrado em Administração

– Fundação Getulio Vargas, Cidade, Ano. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/ef2a1f0e-af23-440f-a667-61b-15cfd4648/content>. Acesso em: 23 set. 2024.

O IMPOSTO SELETIVO E SUAS CONTROVÉRSIAS

Elisângela Inês Oliveira S. de Rezende³

Camila Guerra Bitarães⁴

Martinna Magalhães Alvarenga Varela⁵

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; Fiscalidade; Tributação sobre Consumo; Itens Nocivos; Meio Ambiente; Saúde Pública.

3 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.

4 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

5 Pós-Graduada 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 essencialidade⁶, 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, de

6 ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Casa do Direito, Belo Horizonte, 2020.

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 Tributária⁷, 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 ultraprocessados⁸.

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.

Desde as discussões iniciais da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, havia clara expectativa de que o Imposto

7 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

8 PISCITELLI, Tathiane (org.); CARVALHO, Adriana (org.). **Tributos Saudáveis: diálogo entre direito, saúde e economia.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. E-book.

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 IS⁹. 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 Estado¹⁰. 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.

9 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 364.

10 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 arrecadatário.

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 atmosfera¹¹. 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

11 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 132/2023¹².

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 veículos¹³.

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 nacional¹⁴.

12 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 360.

13 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.

14 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 destinação¹⁵, 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 internacional¹⁶.

15 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

16 INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO (IBRAM). Estudo LCA/IBRAM comprova que Imposto Seletivo alimenta inflação e taxa exportações. **IBRAM**, 6 nov. 2023.

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 dólares¹⁷.

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 exterior¹⁸. 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 mineral¹⁹.

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 tributo²⁰.

Disponívelem: <https://ibram.org.br/release/estudo-lca-ibram-comprova-que-imposto-seletivo-alimenta-inflacao-e-taxa-exportacoes/>. Acesso em: 20 mai. 2025.

17 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.

18 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);criaComitêGestordoIBSealteraalegislaçãotributária. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2848599&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em: 17 maio 2025.

19 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.

20 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.

Além disso, o Instituto Brasileiro de Mineração destaca que a compensação pelo impacto ambiental das atividades de mineração já é feita por meio da CFEM (Compensação Financeira pela Exploração Mineral)²¹, 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 civil²².

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 loterias²³ numéricas em que o apostador concorre a prêmios

21 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.

22 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.

23 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 nº 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 nº 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

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 sport*²⁴ 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-line²⁵ 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

nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis nº 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 nº 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/113756.htm. Acesso em: 20 mai. 2025.

24 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/114790.htm. Acesso em: 22 mai. 2025.

25 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/114790.htm. Acesso em: 22 mai. 2025.

Relacionados com a Saúde (CID) - 6C50: Transtorno de jogo²⁶, e os dados e pesquisas que analisam o impacto desse vício na saúde financeira da população são alarmantes.

Estudo realizado pela Strategy&²⁷ 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 expressivas²⁸.

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

26 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.

27 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

28 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](https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667(22)00144-X/fulltext). Acesso em: 13 maio 2025.

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 que os prêmios não decorrem puramente da sorte, mas de análise estatística, estratégia e habilidades dos jogadores²⁹.

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 período³⁰.

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 consumidores³¹, 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

29 ROCHA, Sérgio 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.

30 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.

31 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).

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 tornaria conivente - e até interessado – em práticas que, em última análise, poderiam revelar-se nocivas e prejudiciais³².

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, conseqüentemente, 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

32 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. 1ª edição. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, pag. 360/361.

Seletivo, ainda que apresentem perfil nutricional e impactos à saúde equiparados (ou até piores) aos dos refrigerantes³³.

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, 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 população³⁴.

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.

33 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.

34 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.

E) ALIMENTOS ULTRAPROCESSADOS E AGROTÓXICOS

ALC 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 inserir ultraprocessados na Cesta Básica e evitar a tributação do Imposto Seletivo.

Segundo o Ministério da Saúde³⁵, 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 câncer³⁶.

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

35 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.

36 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.

aditivos alimentares) e 9 (massas alimentícias: macarrão instantâneo e massas congeladas, NCM 1902.30.00) da LC nº 214/2025³⁷.

Quando se observa que o Imposto Seletivo, no setor alimentício, incide exclusivamente sobre bebidas açucaradas, enquanto diversos produtos ultraprocessados — reconhecidos por seu impacto negativo 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 outros³⁸.

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 globais³⁹.

37 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.

38 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

39 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.

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 país⁴⁰.

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 arrecadatário. 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

40 ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA): relatório de 2023**. Brasília, DF: ANVISA, 2023.

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.

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 descuidar 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-2019-2020>. 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_mostrarintegra?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 nº 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 nº 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 nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, e 594, de 27 de maio de 1969, as Leis nº 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 nº 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/113756.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/114790.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/806387c-4-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](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.

CARBON TAX OU IMPOSTO SELETIVO? AS ESCOLHAS E CONSEQUÊNCIAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA IMPLEMENTADA PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 214/2025

Gustavo Mendes de Oliveira Costa⁴¹

Vitória Resende Vilas Boas⁴²

RESUMO

O presente estudo analisa a Reforma Tributária brasileira introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pela Lei Complementar n.º 214/2025, com ênfase na criação do Imposto Seletivo (IS) como mecanismo de proteção ambiental. Embora o IS incida sobre bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, questiona-se se essa opção é realmente eficaz diante dos desafios climáticos globais, especialmente quando comparada ao modelo do Carbon Tax, já adotado por diversos países para tributar diretamente as emissões de carbono. A investigação ressalta que, ainda que a reforma represente um avanço ao incorporar a sustentabilidade ao sistema tributário, a inexistência de um tributo específico sobre o carbono pode comprometer sua efetividade. Conclui-se que um Carbon Tax ou uma CIDE-Carbono, com finalidade claramente voltada à mitigação climática, seria potencialmente mais adequado ao enfrentamento das mudanças climáticas no Brasil, desde que estruturado com base nas particularidades sociais, econômicas e regionais do contexto brasileiro.

Palavras-chave: Reforma Tributária, Imposto Seletivo, Carbon Tax, Transição Climática, Tributação Ambiental

41 Especialista em Direito Tributário pelo CEDIN; Bacharel em Direito pela UFMG; Advogado do contencioso tributário na Lacerda Diniz Machado Advogados; certificado em Management pela Ohio University; Professor do curso de especialização em Tributação do Agronegócio da UNEEDX. Coordenador da ABRADT-Jovem.

42 Especialista em Gestão Fiscal e Tributária pela PUC Minas; Bacharel em Direito pela PUC Minas; Bacharelada em Ciências Contábeis pelo FIPECAFI; Advogada da consultoria tributária no Rolim Goulart Cardoso; Professora do curso de especialização em Tributação do Agronegócio da UNEEDX

ABSTRACT

This study analyzes the Brazilian Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025, with an emphasis on the creation of the Selective Tax (IS) as a mechanism for environmental protection. Although the IS applies to goods and services harmful to the environment, questions remain as to whether this option is truly effective in the face of global climate challenges—especially when compared to the Carbon Tax model, which has already been adopted by several countries to directly tax carbon emissions. The analysis highlights that, although the reform represents progress by incorporating sustainability into the tax system, the absence of a specific tax on carbon may undermine its effectiveness. It concludes that a Carbon Tax or a CIDE-Carbon, with a clearly defined purpose of climate mitigation, would potentially be more appropriate for addressing climate change in Brazil, provided it is structured according to the country's social, economic, and regional particularities.

Keywords: Tax Reform, Selective Tax, Carbon Tax, Climate Transition, Environmental Taxation

1. INTRODUÇÃO

Há décadas se discute sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, tendo em vista que o país está imerso em sistema tributário que se destaca mundialmente por sua grande complexidade e ausência de segurança jurídica.

No dia 20 de dezembro de 2023, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional n.º 132, que instituiu a reforma tributária sobre o consumo.

Posteriormente, foi promulgada a Lei Complementar n.º 214/2025, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo

(IS), ao passo que extinguiu cinco tributos⁴³, bem como criou o Comitê Gestor do IBS e alterou a legislação tributária.

Entre os principais objetivos da reforma tributária, é possível apontar a simplificação do sistema tributário nacional, a modernização dos mecanismos de fiscalização e arrecadação de tributos, potencializar o crescimento econômico do país e estabelecer parâmetros fiscais de proteção ao meio ambiente.

Especificamente no que tange aos mecanismos de proteção ambiental inseridos na legislação, é evidente que houve um maior engajamento e atenção por parte dos legisladores para a preservação ambiental, com (i) a possibilidade de concessão de incentivos fiscais regionais considerando critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono⁴⁴, (ii) alíquotas diferenciadas no IPVA baseado em impacto ambiental⁴⁵, (iii) repartição de receita de IBS aos Municípios levando em conta indicadores de preservação ambiental⁴⁶, (iv) priorização na aplicação de recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional em projetos que prevejam ações de

43 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

44 EC 132/2023 - Art. 43. *Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.*

§ 2º *Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:*

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

§ 4º *Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.*

45 EC 132/2023 - Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

III - propriedade de veículos automotores.

§ 6º *O imposto previsto no inciso III:*

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

46 EC 132/2023 - Art. 158. *Pertencem aos Municípios:*

§ 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;*

sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono⁴⁷, e por fim, (v) a observância pelo Sistema Tributário Nacional do princípio de defesa do meio ambiente⁴⁸.

Entre as inovações trazidas no âmbito de políticas fiscais direcionadas para a proteção do meio ambiente, merece especial destaque a instituição do IS, que nos termos do art. 153, inciso VIII da Constituição Federal c/c art. 409 da LC n.º 214/25 incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A instituição do IS surge como uma resposta para um dos principais desafios da sociedade na atualidade: conciliar o desenvolvimento econômico com a proteção ao meio ambiente. Isto porque, na medida em que a preocupação com a pauta ambiental ganha força, é crescente a adoção de políticas públicas e posicionamentos governamentais com o objetivo de aumentar a preservação ambiental.

Diante deste contexto, o advento da Reforma Tributária por meio da aprovação da Emenda Constitucional (EC) n.º 132/2023 e da Lei Complementar n.º 214/25, exerceu um papel relevante de constitucionalização da proteção ao meio ambiente enquanto um princípio orientador da tributação em nosso sistema tributário nacional.

Ainda que seja possível afirmar que a medida representou um avanço da pauta ambiental, é necessário frisar que ainda existem poucos contornos de como o referido princípio será interpretado e colocado em prática na legislação tributária. Nesse sentido, há uma relevante preocupação de que a medida possa gerar efeitos prejudiciais à economia ou representar aumento de carga tributária,

47 EC 132/2023 - Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

48 EC 132/2023 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

sendo possível apontar algumas incoerências na própria redação da Lei Complementar n.º 214/25.

Ademais, o IS instituído no ordenamento jurídico brasileiro possui particularidades que o distingue das “*excise tax*” e “*carbon tax*” aplicadas em diversos sistemas tributários estrangeiros, de modo que é imperioso questionar: “Quais os impactos para o Brasil ao optar por instituir o Imposto Seletivo ao invés de adotar um tributo específico sobre as emissões de carbono?”

Sob a luz do contexto de mudanças climáticas enfrentado globalmente e considerando os acordos de cooperação internacional de enfrentamento às crises climáticas, o presente estudo se propõe a analisar alguns aspectos em relação a criação do IS, notadamente no que concerne a incidência do IS sobre bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente e, em especial, comparando-o com as alternativas vislumbradas sobre uma possível tributação sobre as emissões de carbono.

2. CONTEXTO CLIMÁTICO MUNDIAL

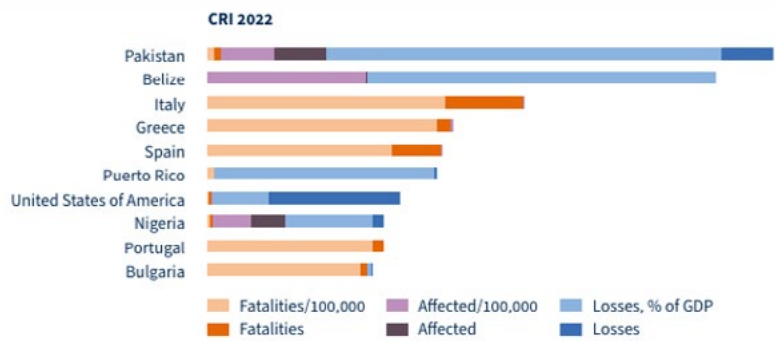
O enfrentamento da crise climática, sem dúvidas, desponta como o maior desafio da década – e, possivelmente do século XXI. O aquecimento global tem provocado mudanças profundas e aceleradas no planeta, impulsionado pelas emissões descontroladas de gases de efeito estufa. Os efeitos já são visíveis e sem precedentes, com eventos extremos cada vez mais frequentes, como secas prolongadas, enchentes, queimadas, derretimento de geleiras e elevação do nível dos oceanos.

O The Climate Risk Index (CRI), é um relatório publicado desde 2006, contendo índices relacionados aos impactos do clima. Ele analisa os efeitos de eventos extremos relacionados ao clima nos países, medindo as consequências dos riscos concretizados.

O relatório publicado em fevereiro de 2025 apontou que mais de 9.400 eventos climáticos ocorreram em todo o mundo entre 1993

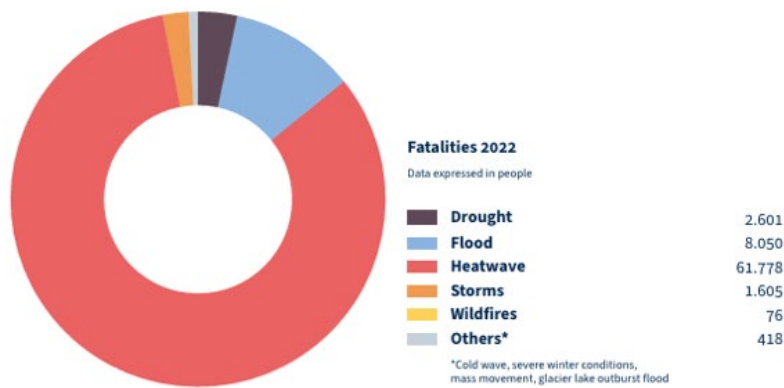
e 2022. Eles causaram 765.000 mortes e danos estimados em cerca de 4,2 trilhões de dólares (ajustados pela inflação) (ADIL; KUENZEL; SCHAEFER, 2025).

Figura 1: Os principais países afetados em 2022



Fonte: ADIL, L.; ECKSTEIN, D.; KUENZEL, V.; SCHAEFER, L. Climate Risk Index 2025 – Who suffers most from extreme weather events? Bonn: Germanwatch, 2025.

Figura 2: fatalidades por eventos em 2022



Fonte: ADIL, L.; ECKSTEIN, D.; KUENZEL, V.; SCHAEFER, L. Climate Risk Index 2025 – Who suffers most from extreme weather events? Bonn: Germanwatch, 2025.

Só em 2022 registrou-se 61.778 ondas de calor ao redor do mundo afetando milhões de pessoas. O aprofundamento nos estudos sobre as crises climáticas evidencia o quanto os dados e informações são estarrecedores.

É impossível ignorar o contexto climático atual. A transição para uma economia de baixo carbono deve estar no centro das decisões políticas e estratégicas, alinhando a agenda ambiental e a econômica.

Dentre as políticas de transição adotadas por diversos países destaca-se a instituição de políticas fiscais que incentivem práticas sustentáveis, de modo a desestimular atividades poluidoras, a implementação de mecanismos de mercado que limitam as emissões de GEE e permitem a negociação de créditos de carbono, o investimento em educação climática, conservação ambiental, infraestrutura resiliente e tecnologias limpas.

Embora o enfrentamento das mudanças climáticas seja um desafio comum a todos os países, é fundamental reconhecer que cada nação possui realidades distintas e, portanto, deve adotar estratégias diferenciadas.

Em economias desenvolvidas, as principais fontes de emissão, em sua maioria, estão ligadas a matriz energética através da queima de combustíveis fósseis. O Brasil, por outro lado, é considerado referência em matriz energética renovável com forte participação de hidrelétricas, energia solar, eólica e biocombustíveis. O maior vetor de emissões de GEE no Brasil deriva do desmatamento, o que implica o desafio de combater o desmatamento ilegal, a proteção dos biomas e o uso sustentável da terra.

No contexto tributário, o Brasil instituiu um imposto seletivo sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, na contramão de diversos outros países que instituíram um *Carbon Tax* como medida de enfrentamento de crises climáticas. Dessa forma, a política de enfrentamento a crises climáticas no Brasil peca ao divergir dos parâmetros seguidos por outros países no contexto da tributação de carbono?

3. CONTEXTO POLÍTICO CLIMÁTICO BRASILEIRO

O Brasil não só tem o compromisso de instituir políticas robustas de enfrentamento a crises climáticas, como também está em evidência no cenário político climático mundial ao sediar a 30ª Conferência da ONU sobre Mudanças Climáticas (COP30) no ano de 2025 em Belém no estado do Pará.

A COP é o principal fórum internacional de negociação sobre mudanças climáticas, que reúne líderes mundiais, cientistas, organizações não governamentais e representantes da sociedade civil, para discutir a redução de emissão de gases de efeito estufa, adaptação a mudanças climáticas, uso de tecnologias de energia renovável, soluções de baixo carbono e o financiamento climático para países em desenvolvimento.

A COP21 sediada na França em 2015, ficou marcada pela grande mudança de paradigma no contexto da preocupação climática, ao firmar o Acordo de Paris, um tratado internacional de mudanças climáticas com o objetivo de limitar o aumento da temperatura média global a 2°C acima dos níveis pré-industriais e, idealmente, limitar o aumento a 1,5°C. Para isso, os países signatários assumiram metas nacionais voluntárias conhecidas como NDCs (Nationally Determined Contributions)⁴⁹.

49 Posteriormente, o Governo Brasileiro firmou diversos outros compromissos relacionados ao combate às mudanças climáticas, de modo que na COP29, realizada em Baku no Azerbaijão, com o objetivo de avançar rumo à neutralidade climática até 2050, o vice-presidente da República, Geraldo Alckmin, entregou a nova meta climática do Brasil, que terá como compromisso a redução das suas emissões líquidas de gases de efeito estufa de 59% a 67% em 2035.

Já na 19ª Reunião de cúpula do G20, realizada no Rio de Janeiro, o presidente do Brasil, Luís Inácio Lula da Silva, reforçou o compromisso global contra as mudanças climáticas, afirmando que o Brasil tem como meta reduzir emissões em até 67% até 2035, atingir uma matriz energética com 90% de fontes renováveis e, em dois anos, diminuir em 45% o desmatamento.

Destaca-se também compromissos firmados no âmbito nacional, como o Plano Nacional de Transição Energética, divulgado em 2024, que tem como objetivo direcionar os esforços do governo para uma matriz energética mais sustentável, com baixa emissão de carbono, contribuindo para a neutralidade de emissões líquidas de gases de efeito estufa no país.

O Brasil, como economia emergente e detentor de boa parte da Floresta Amazônica e de vastos recursos naturais, assumiu o compromisso de reduzir significativamente as emissões de gases de efeito estufa, eliminar o desmatamento ilegal e aumentar a participação de energias renováveis. Transformar estes compromissos em ações efetivas, escaláveis e mensuráveis é um grande desafio ao qual o Brasil vem empenhando esforços.

Como parte do compromisso para enfrentamento de crises climáticas, o país inaugurou em dezembro de 2024, a Lei nº 15.042/2024, que institui o Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de Gases de Efeito Estufa (SBCE). Em que pese sua implementação, que se dará ao longo de 5 fases, distribuídas ao longo de 6 anos, trata-se de um grande marco para o Brasil, alçando o Brasil na corrida pela regulamentação de soluções climáticas.

O projeto segue a mesma dinâmica de sistemas já consolidados em outros países, como os países membros da União Europeia (EU), denominado de Cap-and-Trade, por meio do qual o governo estabelece uma quantidade máxima de emissões para os setores regulados (*cap*) e distribui permissões (*allowances*) a referidos agentes, que somente poderão emitir GEE dentro de referidas permissões. Conforme os agentes forem mais ou menos eficientes, terão excedentes ou déficits de permissões, que poderão comercializar (*trade*).

Significa dizer que a quantidade de dióxido de carbono emitida no meio ambiente será agora quantificada, precificada e expressamente reportada as autoridades governamentais. A poluição gerada no meio ambiente agora será tratada com um custo, pelo qual as empresas terão que arcar, como consequência da sua atividade operacional, caso emitam acima do limite estabelecido.

Não só custo, a quantificação do carbono também deverá ser vista como uma oportunidade, vez que aquelas empresas que emitirem quantidade menor que seu cap poderão comercializar e vender créditos de carbono.

Verifica-se, portanto uma mudança de paradigma na atitude de poluir pelas pessoas jurídicas no Brasil. O princípio do poluidor

pagador, consubstanciado no artigo 4º, VII da Lei 6.938/81, que dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, terá agora, contornos mais robustos.

No entanto, políticas isoladas no contexto atual não serão suficientes para suprir um problema enorme e escalável que é o aquecimento global. Outras medidas também devem ser adotadas. O Procurador da Fazenda, Adriano Chiari, em sua dissertação de mestrado com o tema “*O carbon tax é uma resposta possível ao aquecimento global? Fundamentos e recomendações para a tributação do carbono na transição energética*”, defende que as políticas públicas de enfrentamento às mudanças climáticas deverão focar em três elementos considerados essenciais: a fixação do preço do carbono, a política tecnológica e a eliminação de barreiras à alteração comportamental (Chiari, 2024).

Isto é, para que o poluidor pagador seja responsabilizado e a emissão de gases seja efetivamente quantificada como custo, o carbono deve ser precificado de maneira eficiente de modo a atribuir seu valor financeiro e eventualmente ser tributado⁵⁰.

Para além da tributação e da regulação de um mercado de carbono, é imperativo o investimento em educação e conscientização em temas sobre crises climáticas e comportamentos sustentáveis.

Outro imperativo é a barreira tecnológica. Este será um dos maiores desafios para o Brasil e para o mundo. Encontrar soluções tecnológicas de baixo impacto climático como estratégia de negócio a um custo viável. Muitas empresas já estudam novas formas de pensar sobre seus modelos de produção e consumo, visando sustentabilidade dentro da cadeia de valor de suas organizações de maneira escalável. No contexto brasileiro, o setor do agronegócio será decisivo para esta

50 A precificação do carbono hoje é um assunto complexo e controverso. Um tema bastante polêmico no Brasil em relação a isso foi a exclusão do agronegócio do mercado regulado de carbono, o que significa que o setor não será obrigado a reportar suas emissões de gases de efeito estufa (GEE) e não integrarão o sistema das CBEs (Cota Brasileira de Emissões), as ditas *allowences*. O problema está na falta de uma metodologia robusta para mensurar a presença de carbono no solo, o que dificulta a precificação do carbono.

mudança de paradigma, vez que representa cerca de 25% do PIB do país⁵¹.

4. O MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Diante do cenário exposto, resta evidente que o panorama climático global tem se tornado um desafio extremamente relevante para a sociedade, trazendo implicações ambientais, econômicas, políticas e sociais. Não é diferente no âmbito do direito, em que conceitos, normas e entendimentos jurisprudenciais estão em constante adaptação para atender a necessidade de políticas públicas mais eficientes.

A Reforma Tributária exerce um papel relevante de constitucionalização da proteção ao meio ambiente enquanto um princípio orientador da tributação em nosso sistema tributário nacional, porém é um equívoco pensar que não existiam previamente em nosso ordenamento jurídico direitos fundamentais relacionados ao meio ambiente.

Para tanto, é necessário promover uma breve digressão constitucional para identificar como estes direitos estão dispostos no texto constitucional.

O art. 225 da Constituição Federal dispõe que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estabelecendo os deveres de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Adicionalmente, o art. 170, VI, da Magna Carta reconhece a defesa do meio ambiente como princípio geral norteador da atividade econômica, sendo admitido o tratamento diferenciado conforme o

51 CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL (CNA). PIB do agronegócio fecha 2024 com crescimento de 1,81%. Brasília, 9 abr. 2025. Disponível em: <https://www.cnabrazil.org.br/noticias/pib-do-agronegocio-fecha-2024-com-crescimento-de-1-81>. Acesso em: 1 jun. 2025.

impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Por sua vez, o art. 186, II, da Constituição Federal estabelece que a função social da propriedade rural deve atender ao requisito de utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, demonstrando novamente que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental.

Todos os pontos suscitados acima demonstram que a Constituição Federal estabeleceu como dever a proteção ambiental, na medida em que o meio ambiente é reconhecido como um direito de todos. Assim, as balizadas estabelecidas na Magna Carta não se limitam ao direito ambiental, ecoando em todas as demais esferas do direito (FREITAS, 2011):

“[...]o Estado existe para propiciar as condições estruturais para o bem-estar das gerações presentes sem sacrificar o bem-estar das gerações futuras. Por outras palavras, inovação reside, precisamente, na internalização do princípio constitucional da sustentabilidade, aplicável à íntegra do sistema jurídico-político, não apenas no campo avançado do Direito Ambiental.”

Nesta perspectiva, a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, Freitas (2011) defende a existência do princípio constitucional da sustentabilidade, que não está restrito ao direito ambiental, mas integra todo o sistema jurídico-político brasileiro.

Entretanto, é necessário reconhecer que ao disseminar-se para as outras áreas do direito diversas do Direito Ambiental, o dever de proteção ao meio ambiente muitas vezes não é tratado de forma explícita no texto legal.

Tratando do Direito Tributário, conforme Freitas (2011) é evidente que há no texto constitucional disposições, ainda que esparsas, que permitem a conexão entre os sistemas tributário e ambiental. Sendo imperioso reconhecer que o Sistema Tributário Nacional apresenta

complexidades e ineficiências, refletindo em lacunas e deficiências no modelo de tributação ambiental.

Assim, a Reforma Tributária traz uma contribuição extremamente relevante, não por introduzir por completo os aspectos ambientais na legislação tributária, mas sobretudo por determinar expressamente que a proteção ao meio ambiente deve ser considerada um princípio norteador do Sistema Tributário Nacional, por meio da redação do art. 145, §3º da Constituição Federal.

Há, portanto, um fortalecimento dos valores constitucionais pré-existent, na medida em que a Lei Complementar n.º 214/2025 cria um modelo de tributação ambiental claro e coeso, que definitivamente não existia antes da Reforma Tributária.

Sobre o tema, cumpre replicar os valiosos ensinamentos de Arthur Maria Ferreira Neto (2024):

“[...] Obviamente, não se pretende dizer que, antes da implementação da Emenda Constitucional 132/2023, inexistiram, no ordenamento jurídico brasileiro, mecanismos úteis de tributação ambiental, os quais, sem dúvida, ajudaram na implementação de modelos tributários articulados em torno da ideia da sustentabilidade e da preservação do meio ambiente, de modo a, inclusive, ampliar a consciência ecológica dos contribuintes. No entanto, o Sistema Tributário anterior – que será suplantado pela EC 123/2023 – carecia de um modelo de tributação ambiental claro e coeso, ordenado num plano constitucional e com capacidade para direcionar e uniformizar a produção legislativa de todas as esferas federativas. Por isso, o sistema anterior era marcado por iniciativas difusas e isoladas dos Entes tributantes, em limitações que não apenas desestimulavam práticas sustentáveis, como também falhavam em efetivamente desencorajar atividades prejudiciais ao meio ambiente, de modo que, com frequência, a criação de tributos com suposto objetivo ambiental apenas usurpava essa nobre

pauta finalística para mascarar uma intencionalidade puramente arrecadatória.”

Após abordar a interface entre direito tributário e ambiental, não resta dúvida que a Reforma Tributária reforça a construção de um Sistema Tributário Nacional orientado pela preservação ambiental e sustentabilidade, entre outros princípios norteadores.

Entre as mudanças implementadas pela Reforma Tributária sob o aspecto de tributação orientada para o meio ambiente, cumpre ressaltar que a Emenda Constitucional n.º 132/2023 também instituiu uma série de políticas fiscais que visam dar mais protagonismo ao meio ambiente no modelo de desenvolvimento econômico atual.

Dentre as novas políticas instituídas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, destaca-se a recomendação de que, sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais deverá considerar critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Além disso, houve a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com a finalidade de reduzir desigualdades regionais e sociais, em que será priorizada a aplicação de recursos em projetos que adotem os critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Adicionalmente, foi mantido o regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, visando proporcionar maior competitividade das matrizes energéticas mais sustentáveis, sobretudo em comparação aos combustíveis fósseis.

Embora a Reforma Tributária vise revisitar tão somente a tributação sobre o consumo, as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pela Lei Complementar n.º 214/2025 afetam também o IPVA, ao permitir a possibilidade de diferenciação de alíquotas do referido imposto em razão do impacto ambiental do veículo automotor.

Por fim, a alteração tributária mais polêmica pode ter sido a instituição do Imposto Seletivo, cuja materialidade estará vinculada aos bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente.

Ante o exposto, resta evidente que o maior destaque à pauta de proteção ao meio ambiente atribuído pela Reforma Tributária.

5. A EXTRAFISCALIDADE

Antes de analisar de forma detalhada e comparativa as materialidades do Imposto Seletivo e de outros tributos estrangeiros incidentes sobre as emissões de carbono, é necessário tecer comentários breves sobre a extrafiscalidade dos tributos.

A discussão sobre a extrafiscalidade dos tributos não é nova e possui diversas nuances e vertentes doutrinárias, porém há um consenso de que durante muito tempo, considerava-se que os tributos estavam divididos entre tributos fiscais e tributos extrafiscais.

Sobre a extrafiscalidade, destaca Domingues (2007):

“[...] a extrafiscalidade, esclareça-se, não visa impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal (...) nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (...) que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”.

Para melhor clarificar esta divisão, Duarte (2023) estabelece que existem normas tributárias em que prevalece a finalidade arrecadatória, ao passo que existem também normas tributárias cujo enfoque principal é diverso da simples arrecadação de recursos financeiros⁵².

Nesta medida, preceitua Batista Jr. (2023) que o tributo possui função predominantemente fiscal quando os objetivos que presidiram a instituição do tributo se voltam para o fim de abastecimento dos cofres públicos, de modo que a principal finalidade da instituição do tributo será arrecadatória.

Por outro lado, há tributo extrafiscal quando se identificam, na sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros.

Esclarecidas estas distinções, torna-se relevante apontar que não se trata de uma classificação rígida, na medida que os tributos extrafiscais também geram receitas e, por isso, nenhum tributo é puramente extrafiscal.

Desse modo, *“Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”* (Carvalho, 2016).

Logo, por meio de um tributo extrafiscal, pretende-se induzir determinada conduta para além da mera obtenção de receitas.

Em uma síntese sobre a extrafiscalidade enquanto classificação de tributos, leciona Andrade (2024):

“[...] pode-se classificar, para fins didáticos e introdutórios, os tipos de tributos que buscam induzir comportamentos em mercado e que possuiriam um caráter extrafiscal, ou seja, uma intenção adicional à função meramente arrecadadora. A extrafiscalidade é marca distintiva desse tipo de tributação, embora a classificação, do ponto de vista jurídico e até econômico não seja rígida e tenha muito pouco a informar se a intenção for a de compreender as distinções entre tributos”.

Ocorre que, em relação aos tributos com finalidades ambientais, é crescente o desafio de isolar as funções fiscais e extrafiscais, já que frequentemente estes tributos compartilham de finalidade arrecadatória e de finalidade de proteção de meio ambiente. Sobre

este ponto, leciona Heleno Taveira Torres (2011) que “a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre eles, devendo tal distinção ser abandonada.”

Desse modo, Heleno Taveira Torres (2011) entende que é necessário superar a distinção, historicamente tão comum, entre tributos “fiscais” e “extrafiscais”, passando-se a assumir que qualquer tributo, independentemente de sua finalidade no momento de sua concepção, poderá assumir caráter ambiental se a produção de seus efeitos resultar em impactos de proteção para o meio ambiente.

Para esclarecer este ponto, Lucena (2012) afirma que:

“[...] a concepção abrangente de que todos os tributos cujos efeitos reflitam na proteção ambiental encontra-se na esfera dos princípios da tributação ambiental determina que toda e qualquer alteração da política fiscal seja feita em conformidade com a política ambiental”.

Historicamente, diversos países instituíram impostos com caráter predominantemente extrafiscal, como por exemplo os impostos incidentes sobre o álcool, tabaco e jogos. Tais tributos ficaram conhecidos como tributos saudáveis (*healthy taxes*) os tributos sobre o pecado (*sin taxes*).

Thaís Bazzaneze e Oksandro Osdival Gonçalves (2024), ao avaliar a experiência dinamarquesa com a instituição da “*fat tax*” como medida de enfrentamento à obesidade, reconheceram que “a extrafiscalidade tributária é capaz de estimular a alteração de hábitos de consumo da população”. Assim, segundo os autores, por meio dos tributos extrafiscais, “o Poder Público realiza ajustes na legislação para modificar ou estimular as escolhas das pessoas e dos agentes econômicos” (Bazzaneze; Gonçalves, 2024).

Não se trata de uma prática unicamente estrangeira, já que o Brasil adota há bastante tempo o princípio da seletividade em função da essencialidade do bem, o que reflete em uma carga tributária mais elevada sobre produtos cujo consumo seria menos essencial

às famílias. Previamente à reforma tributária, eram considerados tributos extrafiscais do ordenamento jurídico brasileiro: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Movimentações Financeiras (IOF), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Além disso, embora seja considerado um tributo predominantemente fiscal de forma majoritária na doutrina, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) possui aspectos de extrafiscalidade, de modo que frequentemente são aplicadas alíquotas diferenciadas para veículos elétricos ou movidos à biocombustíveis.

No entanto, com a introdução do Imposto Seletivo (IS) no sistema tributário brasileiro por meio da reforma tributária, a extrafiscalidade ganha especial destaque em nosso ordenamento jurídico, sobretudo em relação aos impactos que serão gerados face aos bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Ante o exposto, resta evidente que a extrafiscalidade é um mecanismo de classificação de tributos, de modo que são considerados tributos extrafiscais quando a sua cobrança é realizada com a finalidade na intervenção econômica e/ou social, superando-se o mero interesse arrecadatório. No entanto, nenhum tributo é puramente extrafiscal, de modo que essa classificação não pode ser vista de forma rígida.

Embora o ordenamento jurídico pátrio já aplique a extrafiscalidade em diversos tributos, este aspecto tem sido cada vez mais utilizado em todo o mundo, tendência esta que vem sendo observada também no Brasil a partir da instituição do Imposto Seletivo.

6. O IMPOSTO SELETIVO COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

A partir do advento da reforma tributária, foi introduzido o Imposto Seletivo (IS) no sistema tributário brasileiro, por meio do

inciso VIII do artigo 153 da EC n.º 132/23, visto que a materialidade do IS está vinculada aos bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Não se ignora que as redações aprovadas do artigo 153 da EC n.º 132/23 e artigo 409 da LC n.º 214/25 excluíram o termo “extrafiscalidade” da definição do IS que constava nas versões originais do projeto de lei, entretanto, a ausência da terminologia não pode gerar dúvidas sobre a extrafiscalidade do IS.

Isto porque, a própria norma de competência do IS remete para a extrafiscalidade, na medida em que estabelece como hipótese de incidência os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, não incidindo de forma indiscriminada sobre outros bens e serviços.

Cumpra esclarecer, inclusive, que outros tributos de caráter predominante extrafiscal já previstos em nosso sistema tributário nacional tais como IPI, IOF, II e IE não são descritos expressamente como extrafiscais na Magna Carta ou na legislação complementar, mas o são em razão de possuírem função extrafiscal por vocação.

Nestes termos, a única razão de existência do IS em nosso sistema tributário nacional é o seu caráter extrafiscal, de modo que o seu núcleo constitucional deve ser observado pelo legislador complementar.

Sobre o assunto, cumpre citar José Maria Arruda de Andrade (2024):

“[...]Seguindo a tendência mundial de expansão dos chamados tributos corretivos, a reforma constitucional da tributação sobre o consumo promulgada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 promoveu, com vigência a partir de 2027, uma aderência inicial a essa tendência, ao propor a substituição do IPI – de escopo mais amplo e marcado pela seletividade em função da essencialidade – por um Imposto Seletivo (IS), como instrumento de enfrentamento de externalidades negativas, notadamente para desincentivar o consumo de bens e serviços nocivos à saúde pública e ao meio ambiente”.

Nesta perspectiva, a tradição jurídico-tributária brasileira adota o critério de seletividade em função da essencialidade do bem para fins de melhor calibragem de alíquotas incidentes sobre os produtos, porém a essencialidade é um mecanismo genérico.

Embora se pretenda onerar mais o consumo de produtos menos essenciais às famílias, por meio da aplicação de alíquotas mais elevadas, como uma forma de mitigação da regressividade tributária sobre o consumo, fato é que o critério de seletividade em função da essencialidade foi sendo distorcido ao longo dos anos por conveniência ou oportunismo fazendário.

A (in)devida aplicação do critério de seletividade em função da essencialidade foi, inclusive, objeto de disputas judiciais, conforme o julgamento do RE 714.139, em que o STF decidiu que a cobrança de alíquota do ICMS superior a 17% sobre as operações de fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação é inconstitucional, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Tendo em vista as discussões que acompanharam o processo de promulgação constitucional do IS no Brasil por meio da PEC n.º 45/2019 e Lei Complementar n.º 214/2025, resta evidente que o tributo foi criado com finalidade de substituir o IPI (embora este não desapareça totalmente) e de ser um tributo extrafiscal, mesmo após a retirada do termo “extrafiscalidade” do texto final aprovado.

Dessa perspectiva, pode se assumir que o IS surge como um instrumento de enfrentamento de externalidades negativas, uma técnica mais específica que o critério de seletividade em função da essencialidade, notadamente em razão do desincentivo ao consumo de bens e serviços nocivos à saúde pública e ao meio ambiente.

Cumprir citar a definição de externalidades negativas utilizada por José Maria Arruda de Andrade (2024):

[...] As externalidades negativas podem ser definidas como efeitos negativos inerentes a uma decisão econômica que são suportadas por outros agentes (terceiros) que não aqueles envolvidos na decisão

(ofertante e consumidor); ou, em outros termos, quando certos custos de uma transação econômica não são levados em conta no processo de decisão e de formação de preço, porque seus efeitos são distribuídos a terceiros, sem repercutir sobre o preço praticado por quem oferta e quem demanda o bem.

Em linhas gerais, o que se pretende na tributação com critério de combate às externalidades negativas é que o custo da produção ou do consumo decorrente de um tributo corretivo impacte as decisões de produção e consumo, mitigando o repasse dos danos (ambientais, de saúde etc.) à sociedade e ajustando o nível de oferta e demanda.

Assim, a instituição do IS, assim como outros tributos sobre o pecado, é um instrumento de política pública tributária com finalidade de desestimular determinados comportamentos que a sociedade categoriza como indesejáveis.

Dessa forma, nos termos do art. 409, §1º da Lei Complementar n.º 214/2025, o IS incide sobre determinados bens e serviços referentes a veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais, concursos de prognósticos e *fantasy sports*.

Existem, entretanto, algumas controvérsias a respeito do IS, já que a opção do legislador em optar pela instituição de um imposto e não uma contribuição ou taxa pode demonstrar uma preponderância de sua finalidade arrecadatória, em detrimento de seu aspecto extrafiscal, já que as receitas geradas pelo IS não necessariamente repercutirão em políticas públicas direcionadas à proteção do meio ambiente.

Outro ponto que tem sido bastante criticado é em relação aos critérios utilizados pelos legisladores em determinadas escolhas de bens e serviços sobre os quais incidirá o IS, como é o caso dos carros elétricos e da extração de bens minerais.

A primeira crítica à incidência do IS na extração de bens minerais está respaldada no fato de que o referido imposto será

cobrado independente da destinação, o que pode abrir precedentes para a incidência do tributo na exportação, sendo esta uma prática extremamente prejudicial para a posição do país no comércio internacional e confronta a regra geral que orienta as relações tributárias em voga no país desde o advento da Lei Kandir (LC n.º 86/95), bem como a construção jurisprudencial em sede do RE 704.815⁵³.

No entanto, também é evidente a dificuldade de se enxergar os prejuízos dos bens minerais para a saúde, exceto casos específicos. Sob o enfoque de proteção ao meio ambiente, cumpre destacar que o bem mineral por si só não causa prejuízos ambientais, de modo que é mais coerente, portanto, acreditar que a incidência do IS sobre todos os bens minerais decorre dos inegáveis impactos ambientais negativos causados pelas atividades de produção e extração mineral.

No entanto, ainda que se admita que a interpretação mais coerente da norma é a incidência do IS sobre o bem mineral, independentemente da finalidade ou serventia, fato é que a legislação determina a incidência do IS sobre o bem e não sobre atividade.

Já em relação à incidência de IS sobre os veículos elétricos, a medida está em descompasso com diversas políticas de descarbonização recentemente adotadas pelo Governo Federal, sendo também bastante controvérsia em relação à mitigação de danos ao meio ambiente, já que o encarecimento dos veículos elétricos é um incentivo ao aumento do uso de veículos movidos à combustão.

Nas lições de Christiano Carvalho (2024), para o cumprimento da finalidade extrafiscal desejada com o IS, a Lei Complementar precisa analisar o custo-benefício quanto à tributação, para que a determinação de que um bem causa danos à saúde da população ou ao meio ambiente esteja amparada em estudos empíricos, dados e evidências.

53 Parafraseando o ministro Gilmar Mendes: “As imunidades relacionadas à exportação que são albergadas pela nossa Constituição Federal desde a sua redação originária trazem, sim, como princípio norteador a ideia de não exportar tributos” (RE 704.815).

Desse modo, o IS já surge repleto de controvérsias, sobretudo no que tange ao seu aspecto extrafiscal, apesar de ser justamente a extrafiscalidade a principal justificativa para a instituição do IS.

7. CARBON TAX

O *Carbon Tax*, ou imposto sobre o carbono, é um tributo com hipótese de incidência efetivamente focado na atividade poluidora, com objetivo de quantificar a poluição. Tributar o carbono pode ser caracterizado como uma importante forma de incentivar a redução da emissão de gases de efeito estufa e incentivar negócios e tecnologias renováveis. No contexto energético, o *Carbon Tax* vem como uma forma de redução da emissão de combustíveis fósseis, incentivando e colocando as energias renováveis, como a eólica e a solar, numa posição mais competitiva.

Sua natureza jurídica deriva dos impostos ditos “pigouvianos”, isto é, aqueles designados para reduzir externalidades negativas, que, como já aludido são os efeitos prejudiciais de determinada atividade impostos a terceiros que não estão envolvidos na transação econômica ou atividade que gera esse efeito. Um exemplo clássico de externalidade negativa é a atividade poluente.

A atividade poluidora causado pela poluição industrial, tem um custo econômico, político e social, que não é internalizada na contabilidade das empresas e não afeta, portanto, os produtores ou consumidores diretos do produto. O preço praticado pelo industrial não contempla o custo para a recomposição do meio ambiente (Lebbos, 2014).

Schoueri (2005) caracteriza a externalidade negativa como uma falha de mercado, vez que o causador da externalidade não suporta os custos da poluição e pratica preços mais reduzidos, gerando potenciais lucros. Na ausência de intervenção governamental para corrigir esta falha o empresário poluidor não vê benefícios em despoluir, ou

seja, encontrar soluções de negócios mais sustentáveis do que são praticadas.

Nas palavras de Adriano Chiari (2024), o meio ambiente, neste sentido, é um bem público

[...] em que cada indivíduo não estaria disposto a pagar pelo custo exigido para o investimento ou pelas condições de equilíbrio do ecossistema e clima, de maneira que apenas por meio da tributação geral haveria garantia de recursos para sua realização, já que nenhum cidadão poderia ser excluído por ser potencialmente beneficiário.

Neste sentido, mesmo diante da complexidade de precificação da atividade poluidora, uma forma de estabelecer limites e quantificar a degradação ambiental de modo a reequilibrar o mercado é através de um tributo com finalidade precípua de incidir sobre o carbono.

Outras características em torno da natureza jurídica do *Carbon Tax* é que ele não decorre de uma conduta ilícita. É dizer, a atividade poluente é uma conduta lícita, – o contribuinte pode incorrer ou não no fato gerador – mas inconveniente ou inoportuna e, portanto, são condutas que o intuito é de criar desestimulação (Rosenblatt, 2004).

Destaca-se também que o objetivo do referido tributo não é somente arrecadatório, mas tem como importante finalidade o financiamento de políticas destinadas ao combate da poluição ambiental.

Segundo relatório Banco Mundial de 2024, trinta e nove países já implementaram o *Carbon Tax*, dentre eles Canadá, Chile, China, Colômbia, vinte e sete países da União Europeia, Japão, Coreia do Sul, México, Nova Zelândia e outros.

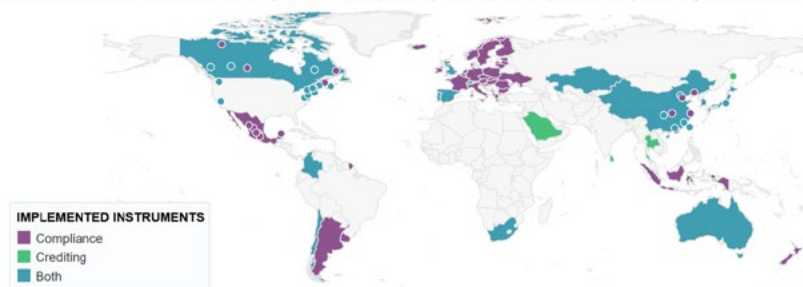
A referida análise aponta as diferentes políticas de utilização da precificação do carbono, seja através de *Carbon Tax*, ETS (Sistema de

Comércio de Emissões), CBAM⁵⁴ e diversos mecanismos de créditos governamentais.

Figura 3: Instrumentos de precificação de carbono ao redor do mundo, 2024.

Carbon pricing instruments around the world, 2024

Map shows jurisdictions that have implemented Direct Carbon Pricing Instruments - Compliance instruments (Emissions Trading Systems (ETS) and Carbon taxes) and/or domestic carbon crediting mechanisms, subject to any filters applied. The year can be adjusted using the slider below the map.



Fonte: BANCO MUNDIAL. *Carbon Pricing Dashboard*. Washington, D.C.: Banco Mundial, 2024. Disponível em: <https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/>. Acesso em: 1 jun. 2025.

Abaixo, será demonstrado alguns exemplos de países que regulamentam o *Carbon Tax*, baseados nos relatórios do Banco Mundial:

7.1. FRANÇA

O imposto sobre carbono francês (*Contribution Climat-Énergie ou CCE*) está vinculado aos impostos internos sobre o consumo de energia (*taxes intérieures sur la consommation des produits énergétiques, d'électricité et de gaz*) e aplica-se às emissões de CO₂ provenientes de todos os combustíveis fósseis, principalmente nos setores industrial, predial e de transportes. Alguns setores, como transporte marítimo,

54 O CBAM (Mecanismo de Ajuste de Carbono na Fronteira) trata-se de uma taxa de importação que busca garantir condições de igualdade para as empresas europeias frente às de regiões onde não há jurisdições para o carbono lançado na atmosfera, incluindo importações de ferro e aço, alumínio, hidrogênio, fertilizantes, cimento e energia.

aviação comercial, algumas formas de energia específica e instalações industriais são isentos do imposto sobre carbono.

A Lei de Transição energética da França pretende reduzir em 40% as emissões de GEE em relação aos níveis de 1990 a 2030.

O preço do carbono gira em torno de 44.60 EUR por tonelada de CO₂ (US\$47.94).

7.2 JAPÃO

O imposto sobre carbono do Japão (Imposto para Mitigação da Mudança Climática) aplica-se às emissões de CO₂ provenientes da queima de combustíveis fósseis em todos os setores, com algumas isenções nos setores industrial, elétrico, agrícola e de transportes. Certos usos de combustíveis fósseis nesses setores (inclusive florestal) são isentos do imposto.

Em 2023, introduziram a Política Básica para a Transformação Verde (GX – Green Transformation) e a Lei para Promoção de uma Transição Suave para uma Estrutura Industrial Voltada ao Crescimento com Baixas Emissões de Carbono.

Além disso, 80% das atividades japonesas tem suas emissões acobertadas por políticas de mitigação climática e o preço do carbono gira em torno de JPY289 (US\$1.91).

7.3 COLÔMBIA

O Imposto sobre Carbono da Colômbia (Impuesto Nacional al Carbono) foi adotado como parte de uma reforma tributária estrutural e entrou em vigor em 2017. Trata-se de um imposto sobre o conteúdo de carbono dos combustíveis fósseis líquidos e gasosos, incluindo todos os derivados do petróleo. O imposto não se aplica a combustíveis sólidos, como o carvão mineral, com algumas exceções, e aplica-se ao gás natural apenas quando utilizado em refinarias ou na indústria petroquímica.

Uma alteração legislativa em 2022 (Lei n.º 2.277/2022) ampliou a base de incidência do imposto e prevendo a compensação do imposto devido com créditos de carbono (offsets) em 50%.

O carbono está precificado em torno de COP 25,800 (US\$6.68) e 20% das atividades do país estão cobertas por políticas de mitigação climática.

7.4 CHILE

O imposto sobre carbono do Chile faz parte do imposto sobre emissões atmosféricas de compostos poluentes (*impuesto destinado a gravar las emisiones al aire de compuestos contaminantes* - “*impuesto verde*”). Entrou em vigor em 2017 e aplica-se principalmente às emissões de CO₂ dos setores de energia e indústria. É exigido de instalações com potência térmica instalada superior a 50 MW, instalações que emitam mais ou equivalente a 25.000 tCO₂ por ano, bem como instalações que emitam mais 100 toneladas de material particulado por ano.

Em 2023, o Ministério do Meio Ambiente do Chile lançou o Sistema de Compensação de Emissões do Imposto Verde (*Sistema de Compensación de Emisiones del Impuesto Verde*), permitindo a compensação de emissões sujeitas ao imposto sobre carbono.

O carbono está precificado em torno de US\$5 (US\$5) e 55% das atividades do país estão cobertas por políticas de mitigação climática.

A partir das análises acima, verifica-se que muitos países já possuem políticas robustas de tributação sobre o carbono já há alguns anos.

Como já mencionado, o Brasil instituiu o imposto seletivo na reforma tributária, que não deriva e não possui a mesma finalidade de um *Carbon Tax*. Enquanto o *Carbon Tax* visa especificamente reduzir a emissão de gases de efeito estufa, o Imposto Seletivo visa desestimular o consumo de produtos e serviços prejudiciais ao meio ambiente, tributando a produção, extração, comercialização e importação desses itens.

Nas palavras de Tatiana Falcão (2023), o *Carbon Tax* visa onerar a utilização do carbono *in natura*, funcionando de forma diferente do Imposto Seletivo. Segundo ela, “o ideal seria que houvesse uma previsão específica para tratar de um imposto sobre carbono, dando ensejo a um imposto explícito, transparente, e não implícito como parece ser o caso do Imposto Seletivo”⁵⁵.

Parte da doutrina, portanto defende a implementação de um tributo específico, associado a uma política de precificação de carbono como forma de integrar políticas climáticas específicas para a transição climática.

Nada obstante, a experiência internacional e pesquisas não indicam de maneira precisa, a eficácia do *Carbon Tax* na política de transição climática, principalmente quando utilizado de maneira isolada, sem investimento em outras políticas⁵⁶. Evidentemente, os efeitos de uma tributação sobre o carbono, alinhado com outras medidas será sentido e evidenciado a longo prazo, a partir da verificação do cumprimento das metas ou não da redução de emissões pelos países signatários do Acordo de Paris.

Na perspectiva brasileira, a criação de um *Carbon Tax*, como instrumento político voltado a descarbonização deve levar em consideração as peculiaridades regionais, políticas, sociais e econômicas do país. Tem-se como críticas de implementação, a problemática de uma potencial regressividade do *Carbon Tax*, vez que o custo da poluição poderá ser repassado para o consumidor. Chama-se atenção também para a indefinição de uma base de cálculo definida, ante a dificuldade em precificar o carbono. A atividade agropecuária, por exemplo, um dos maiores setores da economia do país, encontra dificuldades de precificar o carbono presente no solo. Por fim, a criação de mais um tributo nunca é vista como algo positivo pelos brasileiros,

55 Segundo a Câmara dos Deputados (2023, apud SILVA, 2024, p.100), a adoção de instrumentos fiscais ambientais no âmbito da Reforma Tributária tem sido amplamente discutida nas audiências públicas do Grupo de Trabalho.

56 GREEN, Jessica. Does carbon pricing reduce emissions? A review of ex-post analyses. [2021]. Disponível em: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1748-9326/abdae9>.

o que pode causar o efeito contrário ao que se quer objetivar, que é a indução de um comportamento e a educação climática.

Por fim, Adriano Chiari (2024) defende a criação de um Carbon Tax através de uma CIDE- Carbono:

A CIDE, em regra, pode ser criada quando a sua finalidade for intervir na economia para a correção de distorções de mercado, caso da falha de mercado em razão de externalidades negativas (mudanças climáticas). A base constitucional está fundada na atuação da ordem econômica para proteger a livre concorrência e o meio ambiente (art. 170, IV e VI), cuja finalidade seria a redução de emissão de GEE via sobretaxação do carbono. Nesse sentido, a “CIDE-Carbono” seria uma espécie tributária (norma indutora) de intervenção no domínio econômico criada com finalidade específica, de redução de gases de efeito estufa.

8. NOTAS CONCLUSIVAS

Após décadas de discussões e projetos engavetados, a Reforma Tributária oriunda da Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025 possui uma série de reflexões e contradições entre os objetivos que busca cumprir e os efeitos práticos das inovações incorporadas ao ordenamento jurídico pátrio.

Apesar de existirem inúmeras críticas ao texto aprovado, do ponto de vista de criação de mecanismos fiscais para fomento da proteção ao meio ambiente, a reforma tributária pode ser considerada um avanço significativo para a modelagem de políticas públicas.

No entanto, é preciso dissociar discursos de práticas e, nesse sentido, as posturas governamentais recentes atraem preocupações sobre a possibilidade de os mecanismos de tributação ambiental

introduzidos serem utilizados com viés nitidamente arrecadatário, em violação à extrafiscalidade.

O presente estudo tem como finalidade principal delimitar as distinções entre o Imposto Seletivo e outros tributos estrangeiros incidentes sobre as emissões de carbono, de modo que busca responder ao questionamento: “Quais os impactos para o Brasil ao optar por instituir o Imposto Seletivo ao invés de adotar um tributo específico sobre as emissões de carbono?”

Sob este prisma, é evidente que as particularidades de cada modelo de tributação estipulam uma escolha política.

A partir da necessidade de gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental que surgiu a interface entre meio ambiente e tributação, conforme afirma Regina Helena Costa (2005):

“[...] pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatário), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)”

Neste sentido, visando esclarecer as distinções entre as normas tributárias e as normas tributárias ambientais, preceitua Henrique Cavalheiro Ricci (2014):

“[...] é possível afirmar que o que diferencia as normas tributárias ambientais das demais normas tributárias é a sua finalidade, na medida em que o direito tributário ambiental seria caracterizado pela sua finalidade ambiental, seja para induzir ou inibir condutas, seja para arrecadas recursos para a tutela ambiental.”

Os ensinamentos de Paulo Caliendo, Paulo Rammé e Rogério Muniz (2014) são importantes para a conceituação do direito tributário ambiental:

“[...] direito tributário ambiental trata do conjunto das normas tributárias delimitadoras do exercício de competências tributárias em matéria ambiental. O tributo serve igualmente como instrumento de preservação do meio ambiente e revela a inter-relação existente entre tributação e sustentabilidade ambiental.

Nesse sentido, ambas funcionalidades tributárias são importantes: o financiamento dos direitos fundamentais, mediamente a arrecadação das receitas derivadas do exercício da fiscalidade e a promoção dos direitos fundamentais pelo manejo da extrafiscalidade”

Muito embora os autores mencionados acima dissertem sobre a existência (ou não) de um direito tributário ambiental, discussão esta que não será explorada e analisada no presente estudo, fato é que suas contribuições nos revelam aspectos centrais sobre a finalidade de tributos instituídos para a proteção do meio ambiente: a arrecadação de recursos para fomentar políticas sustentáveis.

Assim, independentemente de sua autonomia em relação ao direito tributário ou ao direito ambiental, o que é pacífico é que o direito tributário ambiental é o somatório do direito tributário enquanto instrumento de arrecadação e de incentivo a condutas ambientalmente orientadas às finalidades protetivas do direito ambiental (Ribas; Carvalho, 2009).

Neste ponto, a opção do governo brasileiro em instituir um Imposto Seletivo e não uma contribuição, vai em contramão com as boas práticas fiscais observadas em todo o mundo, já que as receitas geradas pela arrecadação do Imposto Seletivo não estarão vinculadas ao fomento de políticas de sustentabilidade e combate às mudanças climáticas.

Em que pese o avanço do Brasil no tocante a medidas de mitigação da crise climática, principalmente com o advento do Marco Legal do Carbono, bem como uma tributação dando maior ênfase ao meio ambiente, a escolha de um tributo específico sobre o carbono, como um *Carbon Tax* ou uma CIDE-Carbono, com base técnica, previsibilidade e estrutura normativa coerente seja um instrumento mais adequado para enfrentamento da crise climática em detrimento de um Imposto Seletivo.

Não obstante, os pontos positivos em torno da regulamentação de um *Carbon Tax*, a análise também deve considerar as particularidades brasileiras, vez que ao contrário de grandes potências mundiais, é um país de economia emergente, em que é imperioso a avaliação das especificidades regionais, sociais, políticas e econômicas.

Além disso, chama-se atenção para uma possível regressividade da exação, a dificuldade ainda de mensuração de preço do carbono, isto é, da base de cálculo de um potencial tributo, além do que, a criação de mais uma tributação nunca é vista como algo positivo pelos brasileiros.

O *Carbon Tax* certamente é uma possível resposta para a redução da emissão de gases de efeito estufa, não obstante também não deve ser considerado uma “bala de prata” no enfrentamento do aquecimento global (Chiari, 2024). A solução deve vir de um conjunto de medidas integradas, envolvendo investimento em educação climática, mercados regulados de carbono e investimentos em tecnologias escaláveis de baixo custo em detrimento de tecnologias que causam poluição

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável**. – São Paulo, SP: IBDT, 2024. Edição do Kindle. p. 1342. - p. 1497.

ADIL, L.; ECKSTEIN, D.; KUENZEL, V.; SCHAEFER, L. **Climate Risk Index 2025 – Who suffers most from extreme weather events?** Bonn: Germanwatch, 2025.

BANCO MUNDIAL. **Carbon Pricing Dashboard**. Washington, D.C.: Banco Mundial, 2024. Disponível em: <https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/>.

BATISTA JR., Onofre Alves. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

BAZZANEZE, Thaís; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Imposto do pecado: fat tax no Brasil e a experiência dinamarquesa. In: **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 6, n. 2, p. 42-62, jul/dez. 2020. Disponível em: <<https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/7153/pdf>>. Acesso em 06 de julho de 2024.

BRASIL. **COP30 no Brasil**. Presidência da República, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/agenda-internacional/missoes-internacionais/cop28/cop-30-no-brasil>. Acesso em: 1 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente**. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Acesso em: 1 jun. 2025.

CALIENDO, Paulo; RAMMÉ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. In: **Revista de Direito Ambiental: RDA**, v. 19, n. 76, p. 471-490. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Grupo de Trabalho da Reforma Tributária – Audiência Pública de 28 de abril de 2023**. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=rK_mnHKYC14.

CARVALHO, Christiano. Comentário ao art. 153. In: Gaeta, Flávia Holanda (Coord.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.101-115.

CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL (CNA). **PIB do agronegócio fecha 2024 com crescimento de 1,81%**. **Brasília**, 9 abr. 2025. Disponível em: <https://www.cnabrazil.org.br/noticias/pib-do-agronegocio-fecha-2024-com-crescimento-de-1-81>. Acesso em: 1 jun. 2025.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

CURCIO, Victória; STRACHICINI, Viviane Câmara. Políticas fiscais de defesa do meio ambiente na reforma tributária. In: **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária** / Gustavo Lanna Murici, Maria Raphaela Dadona Matthiesen, Valter d Souza Lobato (organizadores). – 1. ed. – Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2024.

DANTAS, Marcelo Buzaglo. A influência do Direito Ambiental sobre alguns institutos clássicos do Direito Civil. In: DANTAS, Marcelo Buzaglo. SÉGUIN, Élide. AHMED, Flávio (Coords.). **O Direito Ambiental na atualidade – Estudos em homenagem a Guilherme José Purvin de Figueiredo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

DOMINGUES, J. M. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DUARTE, Angélica Carolina Oliveira. **O sistema tributário ecológico. Tributação ambiental e emissão de carbono industrial**/ Angélica Carolina Oliveira Duarte; orientador, Onofre Alves Batista Júnior, 2023.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. A reforma tributária e o novo marco da tributação ambiental. **Revista de Direito Ambiental**. vol. 113. ano 29. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2024.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GREEN, Jessica. **Does carbon pricing reduce emissions? A review of ex-post analyses**. [2021]. Disponível em: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1748-9326/abdae9>.

LIMA, Humberto. Precificação e mercados de carbono. **Consultor Jurídico (Conjur)**, 31 jul. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-31/humberto-lima-precificacao-mercados-carbono/>. Acesso em: 1 jun. 2025.

LEBBOS, Carolina Moura. Regulação econômico-social e extrafiscalidade. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, p. 3-4, dez. 2014.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 12. ed. ver. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MERA, Zamir; BIEKER, Georg, REBOUÇAS Ana Betraiz; CIEPLINSKI, André. **Comparação das emissões de gases de efeito estufa no ciclo de vida de carros de passeio a combustão e elétricos no Brasil**. Whashington: International Concil on Clean Transportation, out. 2023, p. 27. Disponível em: < <https://theicct.org/wp-content/uploads/2023/10/Brazil-LDV-LCA-report-A4-PORT-v4.pdf>>. Acesso em 01 de dezembro de 2024.

NAÇÕES UNIDAS. ONU prevê aquecimento global sem precedentes nos próximos cinco anos, superando 1,5 °C. *O Globo*, 28 maio 2025. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/mundo/epoca/noticia/2025/05/28/onu-preve-aquecimento-global-sem-precedentes-nos-proximos-cinco-anos-superando-15oc.ghhtml>. Acesso em: 1 jun. 2025.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **A tributação extrafiscal ambiental e a limitação imposta pela igualdade tributária**/ Henrique Cavalheiro Ricci; orientador, André Folloni, 2014. p. 36. Disponível em: <<https://archivum.grupomarista.org.br/pergamumweb/vinculos/tede/henriquericci.pdf>>. Acesso em 01 de dezembro de 2024.

RIBAS, Juliana Rodrigues. **Os impostos do pecado e a ilusão fiscal. In: Revista de Direitos Fundamentais e Tributação.** V. 1, n. 1, 2017. Disponível em: <<https://www.rdft.com.br/revista/article/view/5/5>>. Acesso em 06 de julho de 2024.

RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo n. 54, p. 185-204, abr. 2009. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

ROSENBLATT, Paulo. Limitações constitucionais à instituição de contribuição de

intervenção ambiental. In: *Revista de Direito Ambiental*, v. 9, n. 36, p. 168-192, out/dez. 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Princípios do direito ambiental**/ Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

SILVA, Adriano Chiari da. O carbon tax é uma resposta possível ao aquecimento global? Fundamentos e recomendações para a tributação do carbono na transição energética. 2024. 130 f. Dissertação

(Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2024.

MENDES, Adriano Chiari. O Carbon Tax é a solução para enfrentar as mudanças climáticas. JOTA, 24 maio 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-carbon-tax-e-a-solucao-para-enfrentar-as-mudancas-climaticas>. Acesso em: 1 jun. 2025.

SILVA, Paulo de Bessa Antunes. Princípios do poluidor-pagador e da precaução no Direito Ambiental. Consultor Jurídico (Conjur), 17 set. 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2009-set-17/principios-poluidor-pagador-precaucao-direito-ambiental/>. Acesso em: 1 jun. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. **São Paulo: Revista dos Tribunais**, 2011, p. 171-172. VASQUEZ, Sérgio. **Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco**. Coimbra: Almedina, 2019.

O NOVO IMPOSTO SELETIVO COMO ACOPLAMENTO ESTRUTURAL ENTRE OS SUBSISTEMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA ECONOMIA

Farley Soares Menezes⁵⁷

RESUMO

Este artigo avalia o novo Imposto Seletivo criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e instituído pela Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Este artigo examina o Imposto Seletivo, concentrando-se na análise de suas características, dividida em três partes. Na primeira parte, discute-se a função extrafiscal de mitigar as externalidades negativas e destaca-se a ausência de uma delimitação semântica nos dispositivos da Constituição Federal que tratam desse imposto. Em seguida, o texto investiga se o Imposto Seletivo é um instrumento significativo para a Justiça distributiva ou se provoca regressividade. Essa investigação será realizada com base em estudos sobre o conceito de justiça, com ênfase especial na justiça distributiva, além de pesquisas empíricas que analisaram impostos especiais de consumo em países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Na terceira e última parte, correlacionam-se as características apresentadas nas seções anteriores ao imposto seletivo, reconhecendo-o como um acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Tributário e da Economia. A metodologia empregada foi a revisão bibliográfica e, para identificar o Imposto Seletivo como um acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Tributário e da Economia, utilizou-se a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.

Palavras-chave: Imposto Seletivo. Reforma Tributária. Teoria dos Sistemas. Acoplamento estrutural.

57 Doutorando e Mestre em Direito Constitucional pelo IDP, professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, onde exerce a chefia do Departamento de Direito Público Substantivo, advogado tributarista, Diretor da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG, presidente da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE.

ABSTRACT

This article evaluates the new Selective Tax created by Constitutional Amendment 132/2023 and instituted by Complementary Law n. 214 of January 16, 2025. This article examines the Selective Tax, focusing on an analysis of its characteristics, divided into three parts. The first part discusses its extra-fiscal function of mitigating negative externalities and highlights the lack of semantic delimitation in the provisions of the Federal Constitution that address this tax. The text then investigates whether the Selective Tax is a significant instrument for distributive justice or if it causes regressivity. This investigation will be based on studies on the concept of justice, with a special emphasis on distributive justice, as well as empirical research that analyzed excise taxes in member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). The third and final section correlates the characteristics presented in the previous sections about the Selective Tax, recognizing it as a structural coupling between the subsystems of tax law and economics. The methodology employed was a literature review, and Niklas Luhmann's systems theory was used to identify the Selective Tax as a structural coupling between the subsystems of tax law and economics.

Keywords: Selective Tax. Tax Reform. Systems Theory. Structural Coupling.

INTRODUÇÃO

Um dos três tributos criados pela Reforma Tributária de 2023 é o Imposto Seletivo (IS), de caráter extrafiscal, cujo objetivo principal é desencorajar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, conforme estipulado no artigo 153, seção VIII, da Constituição Federal⁵⁸. Esse imposto é essencialmente um tributo especial sobre o consumo, no qual o melhor sujeito passivo tende a ser

58 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 nov. 2024.

o agente causador das externalidades, e que deve ser cobrado no início da cadeia de valor⁵⁹. Pelo menos 170 países possuem alguma espécie de imposto seletivo, na maioria dos casos com incidência sobre álcool, tabaco e combustíveis, conforme aponta o relatório “*Global Excise Tax Application and Trends*”⁶⁰, elaborado pela *Tax Foundation* em abril de 2023.

Este trabalho aborda o Imposto Seletivo com foco na análise de seus atributos, tarefa que será cumprida em três partes. Na primeira parte discorre-se sobre a função extrafiscal de combater as externalidades negativas e apontaremos a falta de delimitação semântica nos dispositivos da Constituição Federal que dispõem sobre esse imposto. Em seguida, o texto avalia se o Imposto Seletivo é um importante instrumento da Justiça distributiva ou se gera regressividade. Essa análise será feita a partir de estudos sobre o tema da justiça, com enfoque especial na justiça distributiva, e de pesquisas empíricas que examinaram impostos especiais de consumo no âmbito de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Na terceira e última parte, correlaciona-se os atributos expostos nas etapas anteriores ao imposto seletivo, para reconhecê-lo como acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Tributário e da Economia. Para tanto, a metodologia utilizada será a revisão bibliográfica e para se reconhecer o IS como acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Tributário e da Economia, adotar-se-á a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.

59 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’Araújo, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional**: o futuro da tributação no Brasil. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 15. p. 225-240.

60 HOFFER, Adam. **Global Excise Tax Application and Trends**. Tax Foundation, 2023.

1. O IMPOSTO SELETIVO E A SUA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DE COMBATE ÀS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

Os impostos seletivos, conhecidos como impostos especiais de consumo e comumente referidos como “impostos sobre o pecado”, são impostos sobre mercadorias e serviços cujo consumo é frequentemente visto como prejudicial pela sociedade. Estes impostos são aplicados a produtos que têm potencial para ser danosos ao consumidor, provocar efeitos negativos em terceiros (fenômeno conhecido como externalidades negativas) e demandar despesas públicas.

O texto inicial da Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019 (PEC 45) continha disposição expressa que acrescentava ao artigo 154 da Constituição Federal um terceiro inciso com a seguinte redação: “III – Impostos seletivos com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”⁶¹. Neste sentido, a PEC 45 ampliava a competência extraordinária da União Federal para lhe conferir aptidão para instituir uma nova espécie de imposto.

Na justificativa da PEC 45, o principal destaque foi a substituição de cinco tributos (ICMS, ISSQN, PIS, Cofins e IPI) por um novo tributo, o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), apontado pelos autores da proposta, desde o início, como uma espécie de IVA⁶². O projeto mencionou que o IBS seria “complementado pela criação de um imposto seletivo (IS) federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”⁶³. Constatou também da proposta que o Imposto Seletivo teria incidência monofásica e a

61 BRASIL. Constituição (2023). Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, de 3 de abril de 2019. Proposta de Emenda Constitucional. **Proposta de Emenda Constitucional**. Brasília, Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 23 dez. 2023.

62 Id.

63 Id.

tributação ocorreria “em apenas uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações”⁶⁴.

À toda evidência, a pretensão inicial da proposta foi a instituição de um imposto que seria adicionado ao IBS, incidente sobre o consumo, cuja característica principal seria a extrafiscalidade para desestimular determinados consumos e, por consequência, combater externalidades negativas⁶⁵, compreendidas como efeitos colaterais que recaem sobre terceiros e que configuram “falhas de mercado”, isto é, ausência de produção de uma alocação eficiente.

A importância da externalidade na regulamentação econômica sempre foi significativa. A externalidade manifesta-se quando as entidades ou indivíduos executam ações considerando apenas os benefícios e custos privados, negligenciando os custos e benefícios sociais. O benefício privado é estritamente relacionado ao proveito do indivíduo que consome o produto ou serviço, ao benefício do produtor ou ao do prestador. Por outro lado, o benefício social abrange o impacto desse consumo para toda a sociedade⁶⁶.

Uma externalidade positiva é caracterizada quando o benefício social excede o benefício privado, um exemplo disso pode ser o cuidado com o jardim pessoal que, por consequência, aprimora a estética da vizinhança. Por outro lado, uma externalidade negativa ocorre quando os custos privados, como de produção e venda, não são integralmente cobertos e acabam sendo distribuídos pela sociedade. Um exemplo comum dessa situação é a degradação ambiental, na qual

64 Id.

65 Vários são os exemplos de externalidades negativas relacionados ao meio ambiente, como a poluição do ar que resulta da utilização de combustíveis fósseis, a poluição de rios por indústrias que despejam efluentes, a supressão de mata ciliar, a contaminação do lençol freático e corpos d'água, a poluição sonora. Como exemplos de externalidades negativas que produzem danos à saúde podem ser citados a poluição do ar por indústrias que provocam doenças respiratórias, o escoamento gerado nas atividades agrícolas que contaminam fontes de água e geram doenças gastrointestinais.

66 CAMPOS, Humberto Alves de. Falhas de mercado e falhas de governo: uma revisão da literatura sobre regulação econômica. **Primas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização**, Brasília, v. 5, n. 2, p. 281-303, jul./dez. 2008.

a atividade econômica deteriora os recursos produtivos e diminui o bem-estar da população⁶⁷.

As externalidades negativas, como os exemplos de consumos danosos à saúde (cigarros e bebidas), apontados na justificativa para a criação do Imposto Seletivo, descortinavam que este novo tributo teria função extrafiscal. Entretanto, a redação final do novo inciso VIII, do artigo 153 da Constituição Federal, dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, não se revelou tão cristalina e a extrafiscalidade encontra-se apenas implícita. Essa falta de clareza provoca incerteza, insegurança e cria um quadro de constante imprevisibilidade na medida em que a União pode ser tentada no futuro, ao necessitar de novas receitas, a almejar que a incidência alcance produtos e serviços que não geram externalidades e, por essa razão, não demandam a regulação estatal pela via dos tributos.

Como já afirmamos em estudo anterior⁶⁸, os impostos seletivos, que possuem finalidade extrafiscal, são frequentemente combinados com outros impostos, como o IVA, para gerar receitas para programas do governo. Normalmente, estes impostos incidem sobre o consumo de álcool, tabaco e combustível, no entanto, a tributação sobre esses produtos tem experimentado uma queda considerável nos últimos anos⁶⁹. Como resultado dessa diminuição, surgiram outras situações específicas de tributação sobre diversos itens, tais como cartas de baralho, roupas de pele, ingressos para shows, vagas de estacionamento, doces, sorvetes e vendas de produtos em lojas da

67 Id.

68 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'Araújo, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional: o futuro da tributação no Brasil**. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 15. p. 225-240.

69 O estudo intitulado *Consumption Tax Trends 2022* aponta que “nos países da OCDE, a participação relativa dos impostos especiais de consumo na receita tributária total sofreu um longo declínio entre 1975, quando representavam 10,5% em média, e 2020, quando esses impostos representavam 6,9% da receita tributária total em média”. In: OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em 20 out. 2024.

indústria do sexo⁷⁰. Além disso, observa-se uma nova tendência para a implementação de impostos seletivos que tributam o consumo de *cannabis*, produtos alternativos de tabaco, bebidas adoçadas com açúcar e plásticos⁷¹.

No âmbito da Reforma Tributária de 2023, o Imposto Seletivo (IS) foi criado pelo constituinte derivado com o objetivo de onerar a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que possam ser prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme estipulado por lei complementar”⁷². Esta ampla previsão de incidência abre a possibilidade de cobrança em uma extensa gama de bens e serviços com potencial para criar externalidades negativas. Isso resulta em um aumento na complexidade desestruturada do Sistema Tributário Nacional.

Cristiano Carvalho⁷³ formula a mesma crítica à falta de delimitação semântica da expressão “prejudicial à saúde pública e ao meio ambiente”, ao destacar que conforme o contexto ou situação, diversos bens podem ser enquadrados como prejudiciais e indica como exemplo a produção de carne que, casualmente, poderia ser apontada como danosa ao meio ambiente ou à saúde. À mesma conclusão também chegou Daniela Floriano ao destacar que a incidência do IS “passou a alcançar todo e qualquer bem ou serviço passível de ser considerado prejudicial à saúde ou ao meio ambiente”⁷⁴. A extensa possibilidade de incidência foi percebida por muitos outros estudiosos da Reforma Tributária⁷⁵.

70 HOFFER, Adam. **Global Excise Tax Application and Trends**. Tax Foundation, 2023, p. 30.

71 Ibid., p. 31.

72 Art. 153, VIII, da Constituição Federal.

73 CARVALHO, Cristiano. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (org.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2024. p. 111-117.

74 FLORIANO, Daniela. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (org.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2024. p. 117-124.

75 OKUMA, Alessandra. O Imposto Seletivo previsto na Reforma Tributária Brasileira. In: GRUPENMACHER, Betina Treigeer; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). **Direito**

Mas afinal, o que levou o constituinte derivado a criar um tributo com uma previsão de incidência tão extensa? Ariane Costa Guimarães esclarece que o fundamento para essa previsão genérica foi a “preocupação de não limitar a incidência dos tributos a determinados produtos que, hoje, possam ser considerados danosos, mas que, não necessariamente, mantivessem essa qualidade ao longo do tempo”⁷⁶. Esse argumento não se revela plausível quando se considera que o PLP 68/2034, que busca regulamentar o IBS, a CBS e o IS, procura definir com precisão um elenco de produtos e serviços sobre os quais incidirá o Imposto Seletivo e nenhum deles revela aptidão para perder em um curto espaço de tempo a condição de danosos à saúde pública ou ao meio ambiente. Redação similar poderia ter sido adotada pela Reforma Tributária de 2023.

A tributação por meio de normas dotadas de extrafiscalidade não pode ser de tal envergadura a ponto de inviabilizar a atividade econômica, pois a produção desse efeito equivale à vedação da própria atividade privada por meio da inadequada via da tributação⁷⁷. Em uma perspectiva similar, Gaspar Ariño Ortiz⁷⁸, ao discorrer sobre o Direito Econômico, enfatiza que o Estado de Direito requer que a sociedade possua um espaço específico para o desenvolvimento econômico. Ele continua argumentando que o Direito Econômico, através da regulação econômica, uma das formas de intervenção estatal na economia, deve

Tributário Multidimensional e Reforma Tributária: solidariedade, sustentabilidade e inovação em face da segurança jurídica. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 24. p. 53-64. BOMFIM, Diego. Imposto Seletivo e o uso de conceitos indeterminados na atribuição de competência impositiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros; VERGUEIRO, Camila Campos; BRITO, Lucas Galvão de (org.). **A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva lógico-semântico:** o texto da emenda constitucional 132/20023. São Paulo: Noeses, 2024. p. 233-240. Coedição Ibet.

76 GUIMARÃES, Ariane Costa. Recomendações para o Imposto Seletivo no Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária.** Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 7. p. 135-146.

77 MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente.** Curitiba: Juruá, 2003, 104.

78 ORTIZ, Gaspar Ariño. **Princípios de Direito Público e Econômico.** Granada: Comares, 1999, *passim*.

ter como objetivo principal ampliar progressivamente o espaço para a iniciativa privada. Para alcançar essa finalidade, o Estado utiliza seu poder para influenciar as atividades empresariais.

Refletindo sobre essa questão, podemos perceber que o Estado Fiscal estabelece um tipo específico de relação entre o Estado e o funcionamento da economia. Isso sugere uma certa limitação na intervenção do Estado na economia. A razão para isso é que quanto mais o Estado se envolve na economia, maior é a demanda para que ele continue a intervir. Tal ação pode, inevitavelmente, conduzir ao totalitarismo. Essa situação é inteiramente incompatível com a essência do Estado Fiscal, pois oblitera a distinção fundamental entre o Estado e a economia. Da mesma forma, tal realidade é incongruente com os princípios de um Estado Democrático. Essa é a razão pela qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁷⁹, em estudos sobre as tendências da tributação sobre o consumo, recomenda uma incidência restrita dos impostos especiais (seletivos).

Embora o constituinte derivado tenha conferido ao Imposto Seletivo uma previsão genérica de incidência, a proposta de Lei Geral do IBS, da CBS e do IS (PLP 68/2024) define os bens e serviços que por ele serão alcançados. Segundo o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, o IS 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.

79 OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise**, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em 20 out. 2024.

2. IMPOSTO SELETIVO, INSTRUMENTO DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA OU CAUSA DE REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO?

O economista Thomas Piketty, em estudos realizados sob sua coordenação, constatou a existência de preocupantes níveis de concentração no mundo. Segundo este autor, 10% da população mundial possui entre 60% e 90% da riqueza total da sociedade mundial, enquanto 50% da população desfruta de no máximo 5% da riqueza existente⁸⁰. No Brasil, a desigualdade é alarmante, com maiores impactos em afro-brasileiros, sobretudo mulheres. Recursos básicos como renda, saúde, moradia, educação, saneamento e energia são distribuídos de forma desigual. Entre os 10% mais pobres, 80% são negros; entre os 10% mais ricos, 70% são brancos. Essa disparidade cria obstáculos para o emprego e a melhoria da renda⁸¹.

Pesquisadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), após analisarem dados das Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (DIRF), concluíram que “o nível de concentração de renda no topo no Brasil é significativamente maior que o que vem sendo estimado”⁸² e “que a concentração é ainda mais impressionante no meio milésimo mais rico que se apropria de 8,5 por cento de toda a renda”⁸³ produzida no país. Para os pesquisadores do IPEA, os dados

80 PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca Ltda, 2014. Tradução de Monica Baumgarten de Bole.

81 BRASIL. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Renda, Pobreza e Desigualdade**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/272-retratos-indicadores/retratos-indicadores-renda-pobreza-e-desigualdade/15194-renda-pobreza-e-desigualdade>. Acesso em: 15 out. 2024.

82 GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributária**. 2016, p. 17. Pesquisa realizada por pesquisadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: file:///C:/Users/FARLEY%20MENEZES/Documents/AAA-TESE%20DOCTORADO/ECONOMIA%20BRASILEIRA/WP136PT_Tribu. Acesso em: 14 out. 2024.

83 Id.

coletados ultrapassaram os limites máximos toleráveis para um país que se pretende democrático, nos termos propostos por Piketty⁸⁴.

Neste cenário indaga-se: o imposto seletivo possui aptidão para funcionar como instrumento de produção de justiça distributiva ou contribuirá para o aumento da regressividade no Sistema Tributário Nacional? A resposta a essa complexa questão exige a compreensão de que na teoria sistêmica luhmanniana “o sistema somente pode observar aquilo que lhe é possível fazer sentido, em um processo seletivo e redutor da (hiper)complexidade existente no ambiente, o qual está ‘fora’ do sistema (como ‘mundo’)”⁸⁵. Essa hipercomplexidade do mundo é reduzida a dois valores pelo código binário do sistema, um positivo e outro negativo. Vale também lembrar, como esclarece Ulisses Viana, que Luhmann reconhece que “os fins se inserem nas estruturas de expectativas dos sistemas sociais, como elementos de comunicação que desenvolve no seio da diferenciação funcional(...)”⁸⁶.

Reconhecer no novo Imposto Seletivo a capacidade para a produção de justiça, implica reconhecer que valores como solidariedade, capacidade contributiva, não-confisco, proteção ao mínimo existencial estão inseridos nas estruturas de expectativas estabilizadas no sistema do direito para esse tipo de tributo. É preciso saber se o código binário, enquanto estrutura do sistema do direito, responsável pela generalização da linguagem empregada, reconhece referidos valores como inerentes ao Imposto Seletivo, como referências de sentido para o Sistema Tributário Nacional.

No que se refere à Reforma Tributária de 2023, a autorreferência, enquanto instrumental analítico da teoria sistêmica, possibilita ao Sistema Tributário Nacional reconhecer se os valores de solidariedade e capacidade contributiva, por exemplo, são elementos internos válidos para o novo imposto seletivo. O reconhecimento no sistema

84 PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca Ltda, 2014. Tradução de Monica Baumgarten de Bole.

85 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 54.

86 Ibid., p. 61.

jurídico da presença da solidariedade, da capacidade contributiva, do não-confisco e da proteção ao mínimo existencial inseridos nas estruturas de expectativas exigem reflexões sobre o tema da justiça e da regressividade no Direito Tributário.

Em primeiro lugar, é essencial enfatizar que este estudo não desconsidera a existência de várias concepções de justiça⁸⁷, desenvolvidas em diversos contextos históricos e ideológicos. No entanto, limitaremos nossa discussão sobre o tema especificamente à concepção de justiça distributiva e, por essa razão, discorreremos apenas sobre as teorias da justiça social, da justiça política e da justiça tributária. O objetivo é compreender se o Imposto Seletivo se classifica como um tributo progressivo, proporcional ou regressivo. Para manter a consistência deste estudo, também analisaremos este imposto pela perspectiva de justiça no pensamento de Niklas Luhmann.

Vamos analisar a justiça distributiva e a regressividade do novo Imposto Seletivo em duas fases. Primeiro, revisaremos as obras de John Rawls⁸⁸, Ulisses Viana⁸⁹ e Ricardo Lobo Torres⁹⁰. Em seguida, faremos uma análise empírica usando pesquisas da União Europeia (OCDE) sobre o IVA e impostos seletivos, utilizando críticas de André Mendes Moreira e Roberto Miglio Sena⁹¹, e estudos econômicos de

87 Ulisses Viana relaciona em seus estudos diversas concepções de justiça: distributiva, comutativa, corretiva, metafísica, jusnaturalista, juspositivista, utilitarista, teológica, procedimentalista, neokantiana, substancial, igualitária, política, comunitarista, social, democrática, acoplada a análise econômica do direito. IN: VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, P. 164.

88 RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge, Ma: Belknap, 1999. Oxford: Oxford University Press, 2002.

89 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015.

90 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 704 p.

91 MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. **(In)Justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2016-InJustica-na-tributacao-do-consumo-o-que->. Acesso em: 07 nov. 2024.

Thomas Piketty⁹². Para cumprir o objetivo desta análise algumas perguntas devem ser enfrentadas: a primeira, como redistribuir rendas em sociedades complexas e contingentes? A segunda, a teoria luhmanniana pressupõe a defesa da impossibilidade de uma teoria da justiça?⁹³

A redistribuição de rendas está diretamente relacionada com as várias formas de privação que acentuam a desigualdade no mundo, identificadas por Amartya Sen quando afirma:

A maioria da população mundial sofre de diversos tipos de privação, a muitos milhões é mesmo recusada a liberdade básica de sobreviver: - privação de alimentos; - privação de uma nutrição adequada; - privação de cuidados de saúde; - privação de saneamento básico ou água potável; - privação de uma educação eficaz; - privação de um emprego rentável; - privação de segurança económica e social; - privação de liberdades políticas e direitos cívicos⁹⁴.

Diante desse extenso rol de privações, Amartya Sen formula um conceito de desenvolvimento como liberdade. Para este economista, “são cinco as espécies de liberdade, vistas sob uma perspectiva instrumental: liberdades políticas; disponibilidades económicas; oportunidade sociais, garantias de transparência e proteção da segurança”⁹⁵. Para fins do propósito que almejamos no exame do

92 PICKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Cambridge, Ma: Belknap, 2013. Tradução Arthur Goldhammer.

93 Essa pergunta é também formulada Ulisses Viana: “devemos formular a indagação se Luhmann teria banido a ideia da justiça ou lhe dado uma nova conformação adequada aos tempos da diferenciação funcional, enfim, da sociedade moderna”. In: VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 188.

94 Ibid., p. 6;

95 SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 4. Tradução: Laura Teixeira Motta.

Imposto Seletivo nos cingiremos à liberdade enquanto disponibilidade econômica.

Alicerçados nas reflexões de Sen sobre a liberdade enquanto disponibilidade econômica, podemos afirmar que a questão da alocação de recursos é um passo inicial na análise da justiça distributiva. Esta alocação implica que a carga tributária deve ser estruturada de tal forma que, ao definir as bases de tributação, essa medida seja implementada com foco na distribuição equitativa da carga tributária. Com essa perspectiva, Ricardo Lobo Torres argumenta que a justiça fiscal se descortina como o melhor instrumento para redistribuição de rendas⁹⁶. Para esse autor, a justiça fiscal contempla, a um só tempo, “a justiça orçamentária, a tributária e a financeira (subvenções e transferências)”⁹⁷. Por conseguinte, afirma que “a justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva”⁹⁸, para em sequência relembrar que Tipke observa que “a justiça distributiva se concretiza como justiça contributiva”⁹⁹.

Torres destaca que a operacionalização da teoria da justiça social processa-se por três ideias fundamentais: a primeira é de que a redistribuição de rendas seria alcançada espontaneamente pelo processo social; a segunda compreende o repasse de recursos da classe mais afortunada para a pobre; E, por último, instituições sociais como igrejas, sindicatos, empresas e entidades não-governamentais têm um papel crucial na distribuição de rendas¹⁰⁰.

Essa ideia de um desenvolvimento social espontâneo, por meio da redistribuição de renda em sociedades complexas, acabou por fracassar e no Brasil não foi diferente, pois o país entrou em colapso financeiro e orçamentário nos anos oitenta do século passado, experimentou um quadro inflacionário que reduziu a capacidade

96 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 113.

97 Ibid., p. 114.

98 Id., ibid.

99 Id., ibid.

100 Ibid., p. 116.

de o Estado financiar o desenvolvimento econômico. Ao lado desses problemas, a expectativa de que a redistribuição de renda seria implementada após se alcançar o crescimento econômico se revelou uma promessa não cumprida¹⁰¹.

A concepção de justiça focada na geração de riqueza coletiva, que se distancia de concessões individuais, provou ser infrutífera. Isso acabou por estimular o desenvolvimento de uma teoria de justiça econômica, fundamentada na intervenção governamental, na regulação do mercado e na alocação e distribuição de bens escassos.

A desestruturação do Estado de Bem-Estar Social levou alguns teóricos, segundo Ricardo Lobo Torres, a refutar a possibilidade de uma teoria da justiça e cita como exemplos Nozick, Habermas e Niklas Luhmann. Com relação a este último, o referido autor afirma que a posição pessimista de Luhmann decorreria do fato de o sociólogo alemão ter reduzido o direito “a um mecanismo de simplificação da complexidade do sistema social e de obtenção de consenso, que se legitima pelo próprio processo de sua criação e aplicação” e que, por essa razão, não se poderia “encontrar espaço para uma teoria da justiça distributiva, até mesmo por falta de conotação com a ética”¹⁰². Essa crítica de Torres resulta, à toda evidência, da inadequada compreensão da teoria Luhmanniana. Na verdade, Luhmann não refuta a ideia de justiça, mas a integra à “racionalidade autopoietica do sistema jurídico”¹⁰³ ao rechaçar uma justiça personalíssima que resulta da perspectiva do juiz ou do jurisdicionado e ao evoluir para teorizar uma concepção de justiça sistêmica.

A percepção do descompasso entre a produção de riquezas no mundo e a sua justa distribuição permitiu que da teoria da justiça

101 Ricardo Lobo Torres relembra que essa postergação da redistribuição de rendas tornou-se conhecida como “teoria do bolo”, que se baseava na ideia de “deixar o bolo crescer para dividi-lo depois”. In:

102 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 133-134.

103 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 63.

social derivasse uma nova teoria, a teoria da justiça política, na qual há uma diminuição da regulação da economia por parte do Estado, que passa a concentrar a redistribuição de rendas por meio “das próprias instituições políticas (Administração, Fisco, Banco Central) e pela concretização dos princípios constitucionais ligados à ideia de justiça e pela participação popular na via do orçamento participativo e da democracia deliberativa”¹⁰⁴.

Havia, contudo, uma carência acerca de reflexões sobre a justiça fiscal, sobre o conceito de justo na cobrança dos tributos. Até que Rawls inicia as reflexões sobre o tema para logo em seguida ser acompanhado por Buchanan¹⁰⁵ e por Klaus Tipke e Joachim Lang¹⁰⁶, como ressalta Ricardo Torres¹⁰⁷. Neste novo cenário, temas como o mínimo existencial e liberdade levam à conclusão de que é direito do administrado receber prestações positivas do Estado suficientes para lhe garantir a uma vida digna.

John Rawls, em seu trabalho “Uma Teoria da Justiça”¹⁰⁸, destaca a noção de justiça como equidade. Ele apresenta uma teoria da equidade que amplia e generaliza a visão tradicional do contrato social, elevando-o a um patamar de abstração mais alto. Neste cenário, o contrato social é reformulado como uma situação inicial, que impõe restrições procedimentais específicas aos argumentos apresentados. Rawls sustenta que a distribuição de bens sociais, essenciais para a execução da justiça social, é uma responsabilidade coletiva vinculada

104 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 118.

105 BUCHANAN, James. **The Limits of Liberty**. Chicago: The University Of Chicago Press, 1975.

106 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, *passim*. Colaboradores Roman Seer...[et al.].

107 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 122.

108 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. Tradução Jussara Simões.

à moralidade pública. Dessa forma, não é simplesmente uma recompensa baseada nos méritos e talentos individuais.

Conforme Rawls¹⁰⁹, a ideia de justiça é definida pela função de seus princípios na atribuição de direitos e responsabilidades, assim como na determinação da distribuição apropriada dos benefícios sociais. Desse modo, a sua concepção de justiça é uma interpretação dessa função específica. À vista disso, Rawls¹¹⁰ propõe os seguintes princípios: primeiro, cada indivíduo possui o direito igualitário à máxima liberdade básica que seja compatível com a mesma liberdade destinada aos demais; segundo, as desigualdades sociais e econômicas devem ser organizadas de maneira que ambas (a) promovam a crença razoável de que resultarão em benefícios para todos, e (b) estejam vinculadas a posições e instituições acessíveis a todos. Esses dois princípios expressam uma concepção ampla de justiça.

A partir das suas considerações sobre justiça, John Rawls passa a defender uma teoria procedimentalista da ideia de liberdade. Nesse sentido, a ideia de justiça abarca as liberdades políticas, tem aplicabilidade na distribuição de renda e na igualdade de oportunidades. Por isso Rawls afirma que:

todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda, bens e as bases do respeito próprio – devem ser distribuídos igualmente, a não ser que a distribuição desigual de um desses valores, ou de todos, venha a trazer vantagens para cada um. Injustiça então, é apenas a desigualdade que não traz benefícios para todos¹¹¹.

A proposta de Rawls permite desenvolver a concepção de uma justiça social tributária. Essa construção teórica pode ser apreciada

109 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 40. Tradução Jussara Simões.

110 RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Brasília: EUB, 1980, *passim*.

111 Ibid., p. 62.

com mais acerto por meio da teoria sistêmica de Luhmann, para quem, a justiça é obtida na periferia do sistema, especialmente pelo Legislativo, que atento aos ruídos provenientes do ambiente, cumpre a tarefa de concretizar princípios constitucionais que assegurem a proteção à vida econômica e social. A elaboração conceitual de Luhmann pode ser perfeitamente aplicada à justiça tributária.

O ambiente do sistema jurídico é dotado de vasta problematização de natureza econômica, ambiental, religiosa, sociológica, educacional, científica, dentre outras. Trata-se de questões que revelam elevada complexidade no ambiente social. Temas relacionados à justiça, portanto, encontram-se disseminados em vários outros sistemas sociais, por isso exigem reflexão não apenas do sistema do direito. Diante disso, Luhmann sustenta que o ambiente do sistema jurídico, interno à sociedade, se apresenta como muito complexo. A resultante dessa complexidade é a auto referencialidade do sistema jurídico: uma autonomia distintiva, limites autoimpostos, um código exclusivo e um filtro altamente seletivo. A expansão deste filtro poderia ameaçar a integridade do sistema ou até mesmo dissolver a natureza definível de suas estruturas¹¹².

O problema da justiça, por esse motivo, possui dimensões cuja nota característica é a complexidade e contingência e, por conseguinte, não pode constituir elemento apenas do sistema do direito, pois isso representaria uma carga operacional insuportável¹¹³. Com essa percepção, Ulisses Viana toma como exemplo exatamente o problema da justiça distributiva:

Tomemos como um dos possíveis exemplos da justiça a questão da denominada justiça distributiva no campo da filosofia política, em cujo campo de indagações se encontram as tentativas de encontrar

112 LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 31. Tradução Saulo Kringer; Tradução das citações em latim Alexandre Agnolón.

113 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 168.

um modelo 'perfeito' de sua realização, em propostas teóricas como a comunitarista de Michel Walzer, com a sua defesa do igualitarismo como resposta à demanda por distribuição dentro de uma 'igualdade complexa' dos bens da sociedade.

Fato é que tão logo se propõe um modelo distributivo que reclama 'perfeição' ou universalidade, este se submete a perspectivas críticas que tem por escopo demonstrar suas imperfeições, como faz Ronald Dworkin ao apontar que a teoria de Walber se baseia em um ideal liberal fundado em um convencionalismo¹¹⁴.

Ciente da complexidade que envolve o tema, Luhmann, com sua abordagem distinta na produção teórica, sugere uma revisão do conceito de justiça. Ele contextualiza essa ideia dentro de uma sociedade pós-moderna, caracterizada por sua natureza policêntrica. Esse fenômeno é o produto da diferenciação funcional, que dá origem a centros específicos de comunicação especializada. Esses centros operam com códigos binários de valor próprio, gerando de maneira descentralizada o significado necessário para a construção de uma racionalidade sistêmica¹¹⁵. Com isso Luhmann concebe a justiça como adequada complexidade¹¹⁶, conceito que revela duas dimensões, uma interna e outra externa.

A primeira dimensão, interna, diz respeito às operações autopoieticas que ocorrem no sistema do direito e à sua complexidade estrutural (recursividade e possível alterabilidade)¹¹⁷. Nesse sentido, o sistema do direito fecha-se operacionalmente para construir as suas

114 Ibid., p. 168.

115 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, *passim*.

116 Ibid., p. 187.

117 VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 192.

estruturas (elementos da dogmática, procedimentos e programas decisórios) e, por consequência, sua própria complexidade interna¹¹⁸, onde Luhmann posiciona sua concepção de justiça.

Na segunda dimensão, externa, encontra-se o ambiente do sistema do direito, repleto de pretensões de justiça, lançadas para fins tributários, por exemplo, em contextos econômicos, ambientais, empresariais, sociais e relativas à saúde. Essas pretensões podem não guardar compatibilidade com a racionalidade do direito, razão pela qual necessitam do adequado tratamento jurídico suficiente para fazerem sentido para o sistema jurídico e se transformarem em expectativas generalizadamente congruentes¹¹⁹.

As externalidades negativas relativas ao meio ambiente e à saúde aumentam a complexidade do ambiente do sistema jurídico e provocam o direito a processar a contingência dos comportamentos existentes. Com isso, o sistema do direito tributário estabiliza expectativas em seu ambiente sistêmico ao corresponder às demandas (ruídos) dos sistemas da saúde e do meio ambiente. Não são todas as alterações no ambiente que serão processadas, mas tão somente aquelas que podem ser suportadas pelo sistema do direito, que atua seletivamente, com fechamento operacional e abertura cognitiva.

A justiça enquanto adequada complexidade pressupõe, portanto, a adaptação do sistema ao seu ambiente. As pretensões de justiça distributiva e de redução da regressividade no Sistema Tributário Nacional nascem como irritações e estímulos ambientais, alguns dos fatores que fomentaram a Reforma Tributária de 2023. Entretanto, como visto anteriormente, a temática da justiça distributiva é permeada por elevada dificuldade e constantes debates. Mas afinal, o Imposto Seletivo criado pela Emenda Constitucional 132/2023 encontra-se apto a promover a justa distribuição de riquezas e, por conseguinte, atuar como um mecanismo de redução das desigualdades?

118 Ibid., p. 193.

119 Ibid., p. 201.

O texto constitucional é obscuro quanto a esta questão. Não há expressa ou implícita menção ao caráter distributivo do Imposto Seletivo e não é possível encontrar o menor indicativo de que os seus recursos terão como destino a correção das externalidades que levaram o constituinte derivado a selecionar bens e serviços que serão tributados por esse imposto especial de consumo. A Reforma não observou as recomendações internacionais que tratam da vinculação finalística das receitas dos impostos seletivos, que devem ser direcionadas a programas concebidos para reduzir custos sociais decorrentes das externalidades causadas pelos produtos e serviços tributados.

A ideia de justiça tributária no Imposto Seletivo é nitidamente vaga na Reforma Tributária de 2023. Não existe no texto da Reforma a presença de parágrafos irrealizáveis, constituídos de soluções simbólicas¹²⁰. Essa constatação de que o Imposto Seletivo não possui elementos que permitem reconhecê-lo como apto a promover a justiça distributiva pode ser reforçada por estudos empíricos. Apesar da seletividade ser um atributo de tributos como ICMS, IPI e IPTU no Sistema Tributário Nacional, o Imposto Seletivo é novo e não existem parâmetros que viabilizem um estudo dessa natureza. Por essa razão, e para ampliar o exame sobre a capacidade do Imposto Seletivo assegurar justiça distributiva e contribuir para um sistema tributário que se afaste da regressividade, reputamos útil a análise crítica de relatório elaborado no âmbito da União Europeia.

O relatório intitulado “*The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*”¹²¹, desenvolvido para analisar os efeitos distributivos dos impostos sobre o consumo, representa um estudo crucial no debate da justiça fiscal. Este estudo¹²² explorou os impactos

120 NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2007. 263 p.

121 FINANCE, OECD/Korea Institute Of Public. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 9 nov. 2024

122 O relatório é estruturado em quatro capítulos: o primeiro explora a tributação do consumo nos países da OCDE; o segundo avalia os impactos distributivos dos impostos

distributivos do Impostos sobre Valor Agregado (IVA) e impostos especiais de consumo em 20 países membros da OCDE.

Já no início, o relatório destaca a relevância da tributação sobre o consumo na composição das receitas dos países da OCDE, a mais importante base tributária e, em consequência, a principal fonte de arrecadação, razão pela qual houve um expressivo crescimento dessa fonte de receita que representava apenas 2% em 1965¹²³. Em sequência, destaca produtos e serviços que se beneficiam de um tratamento diferenciado, recebendo reduções de alíquotas ou isenções. Tais concessões são comuns na legislação da maioria dos países e, para alimentos essenciais, foram encontradas alíquotas reduzidas em 27 de um total de 33 analisados¹²⁴. Notavelmente, poucos países, como Chile, Japão e Nova Zelândia, aplicam uma única alíquota à maioria, ou a todos os bens e serviços. O tratamento diferenciado alcança especialmente gêneros alimentícios, produtos farmacêuticos, serviços de abastecimento de água e transporte público¹²⁵. A justificativa para esse tratamento diferenciado reside no argumento de que com a redução de alíquotas estaria se fornecendo suporte às famílias mais pobres.

O relatório também registra que a maioria dos países oferece isenções fiscais para bens e serviços direcionados a setores vistos como essenciais devido a justificativas sociais: tais como saúde, educação e assistência social. Em certos casos, as isenções são aplicadas por razões de natureza pragmática. Por exemplo, nos países da OCDE, a maioria, se não todos os serviços financeiros, está isento de impostos devido à complexidade em estabelecer a margem adequada para a aplicação do IVA. Setores como serviços postais e locação de

sobre o consumo; o terceiro pondera a eficácia das alíquotas reduzidas de IVA como meio de redistribuição; enquanto o quarto e final capítulo se dedica à avaliação do sistema de IVA coreano.

123 Ibid.

124 FINANCE, OECD/Korea Institute Of Public. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. 2014, p. 19. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 9 nov. 2024.

125 Id., ibid.

propriedades, frequentemente se beneficiam de isenções por uma variedade de razões históricas¹²⁶.

Para a confecção do referenciado relatório, foram analisados três tipos de impostos: IVA, impostos especiais de consumo *ad valorem* e impostos *ad quantum*. O modelo foi construído combinando as despesas identificadas nas pesquisas com as correspondentes alíquotas dos impostos (IVA e impostos especiais de consumo). Um programa de microsimulação então calcula o valor do IVA e impostos especiais de consumo pagos por cada domicílio aplicando as alíquotas dos impostos aos valores de despesa correspondentes. Onde impostos especiais de consumo são cobrados, a ordem de simulação é: impostos especiais de consumo *ad quantum*, depois impostos especiais de consumo *ad valorem* e, finalmente, IVA.

A pesquisa realizada pela OCDE foi baseada em três premissas. Primeiramente, que a tributação é integralmente suportada pelo consumidor final. Em segundo lugar, que alterações nas alíquotas não provocam alterações comportamentais nos consumidores. E, finalmente, que a proporção das famílias que comprem ou não comprem bens duráveis, durante um período específico avaliado, permanece constante para os diferentes segmentos da população.

Os impostos especiais de consumo, geralmente baseados em quantidade ao invés de valor (isto é, *ad quantum* ao invés de *ad valorem*), representam um desafio para a modelagem. Em diversos países, incluindo Áustria, Bélgica, Estônia, Grécia, Hungria, Polônia, Eslovênia e Espanha, os dados do *European and National Household Budget Survey Data* (HBS) disponibilizam variáveis de quantidade para produtos alcoólicos, utilizadas na modelagem dos respectivos impostos especiais de consumo¹²⁷.

O relatório parte da presunção de que os preços médios e as informações sobre despesas estejam corretos, os cálculos agregados

126 Ibid., p. 22.

127 FINANCE, OECD/Korea Institute Of Public. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. 2014, p. 19. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 9 nov. 2024, p. 29.

dos impostos também serão precisos. Contudo, a OCDE admite a imperfeição dos dados quando afirma que é possível que haja algum grau de imprecisão no nível individual. Especificamente, para as famílias que consomem produtos que são mais caros ou menos caros do que a média, podem ser simulados impostos mais altos ou mais baixos do que os que realmente pagam. Isso ocorre porque nos estudos a OCDE assumiu que eles consomem quantidades maiores ou menores do que as que efetivamente consomem.

Relevante dizer que a escolha metodológica adotada no relatório foi a de utilizar como referência as despesas em substituição à renda. Entretanto, a própria OCDE informa que são possíveis quatro opções metodológicas para a pesquisa e os resultados podem ser diferentes a depender da escolha adotada¹²⁸. As quatro opções são as seguintes:

- a) Medição de impostos como uma porcentagem da renda, apresentada em decís de renda;
- b) Medição de impostos como uma porcentagem da renda, apresentada em decís de despesas.
- c) Medição de impostos como uma porcentagem da despesa, apresentada em decís de renda.
- d) Medição de impostos como uma porcentagem da despesa, apresentada em decís de despesa.

O relatório indica que a maioria dos estudos que caracterizam a tributação sobre o consumo como regressiva empregam a metodologia estabelecida na opção “a”. Portanto, a utilização de uma abordagem analítica que se baseia na mensuração da porcentagem da renda em toda a distribuição de renda conduz, inevitavelmente, à conclusão de que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é altamente regressivo. Entretanto, no relatório sob enfoque, a OCDE adota a opção “d” e para

128 FINANCE, OECD/Korea Institute Of Public. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. 2014, p. 19. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 9 nov. 2024, p. 31.

tanto justifica a sua escolha sob o fundamento de esta opção seria mais adequada para avaliação dos efeitos da tributação sob o consumo, já que o percentual das despesas possibilitaria uma melhor compreensão da carga tributária.

A partir dessa escolha a OCDE analisou os dados de 20 países e formulou a sua grande primeira conclusão: os impostos sobre o consumo são regressivos quando calculados como uma porcentagem da renda. No entanto, quando medidos como uma porcentagem da despesa, geralmente são proporcionais ou até mesmo levemente progressivos. Esta conclusão corrobora uma análise anterior realizada pelo *Institute for Fiscal Studies* (IFS)¹²⁹ para vários países, conforme destacado no relatório.

André Mendes Moreira e Roberto Miglio Sena, ao estudarem o mencionado relatório da OCDE, reconheceram nas conclusões de que a tributação por meio do IVA é sutilmente progressiva e de que as alíquotas reduzidas não promovem redistribuição uma inovação, na medida em que se baseiam em “metodologias, premissas e suposições pouco usuais”, afirmam¹³⁰. Esses dois autores também lembram que ordenamentos jurídicos como os Brasil, Portugal, Espanha, Itália, Chile e México, além de diversos outros, elevaram a capacidade contributiva ao *status* de princípio constitucional. Esse dever tem que ser observado pela Administração Pública no exercício da competência e da capacidade tributárias levou os dois autores a ressaltarem que “o fim da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas arrecadação baseada na capacidade contributiva das pessoas, o que se liga à ideia de solidariedade social”¹³¹.

André Mendes e Roberto Miglio também enfatizam que se “nos tributos diretos a capacidade contributiva é parametrizada, geralmente,

129 IFS (2011), “*Quantitative analysis of VAT rate structures*” in IFS et al., A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Report prepared for the European Commission.

130 MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - Uerj**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 01-27, 2016.

131 Id.

pela técnica da progressividade”, nos tributos sobre consumo essa técnica não é de fácil adequação, apesar da possibilidade de se utilizar mecanismos com a não-cumulatividade e a seletividade¹³².

A partir desses pressupostos e com fundamento nas lições de John Rawls¹³³, para quem “o referencial metodológico a ser adotado deve ser condizente como resultado mais próximo à realidade dos mais necessitados”, os dois autores argumentam que para se analisar a progressividade ou a regressividade no âmbito de um determinado sistema tributário, deve-se adotar como referência a parcela mais desprovida de recursos na sociedade, a fim de sindicar se a tributação os onera desproporcionalmente.

Crítica similar é adotada por Richard Murphy¹³⁴, citado por Mendes e Miglio, quando aponta que o estudo da IFS “optou por reinventar os termos progressividade e regressividade, tornando-os sem sentido”¹³⁵ e que “isso sugere que metodologia adotada para mostrar que o IVA é progressivo é inerentemente defeituosa” para logo em seguida presumir “que também é provável que o estudo tenha o superestimado o IVA na proporção das despesas suportadas pelo quintil de renda mais alto – por isso resultando em conclusões falsas”¹³⁶.

Diferentemente das conclusões do estudo da OCDE, a fixação de alíquotas em patamares maiores para bens e serviços especialmente consumidos pelos desafortunados leva-os a modificar os hábitos de consumo e a substituí-los por itens com menores preços. Por esse motivo, temos que a renda e não as despesas, assim como o fazem André Mendes e Roberto Miglio, é o melhor parâmetro para a aferição da existência ou não de regressividade nos tributos sobre o consumo e, de modo especial, nos tributos seletivos.

132 Id.

133 RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. 2 ed. São Paulo: Martins Fntes, 2008, p. 376.

134 MURPHY, Richard. **Regressive and if so why do the IFS deny It?** 2011. Disponível em: <https://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2024.

135 Id.

136 Id.

O Imposto Seletivo, enquanto tributo sobre o consumo, não ostenta atributos suficientes para a análise da capacidade contributiva e, por consequência, não permite uma justa tributação. Por essa razão, o Imposto Seletivo não é um elemento de produção da justiça distributiva no Sistema Tributário Nacional. Embora os impostos seletivos revelem aptidão para processar externalidades, a sua utilização deve se dar de forma restrita, como, aliás indicaram os estudos da OCDE¹³⁷, na medida em que tendem a gerar regressividade no sistema tributário.

3. O ACOPLAMENTO ESTRUTURAL ENTRE OS SUBSISTEMAS DO DIREITO E DA ECONOMIA POR MEIO DO IMPOSTO SELETIVO

Até agora discorremos sobre três atributos dos impostos seletivos: função extrafiscal, capacidade para gerar regressividade e vinculação finalística das receitas. Essas três características são informações relevantes para os subsistemas do Direito e da Economia. Cumpre avaliar se o Imposto Seletivo resulta de acoplamento estrutural entre esses dois subsistemas, para responder às pretensões regulatórias do direito positivo e, em que medida, se afasta do poder de tributar para se aproximar do poder de regular, quando se volta para a proteção ao meio ambiente e para combate aos danos à saúde.

Na sua obra “O Capital no Século XXI”, o economista Thomas Piketty¹³⁸ defende veementemente que a economia nunca deveria ter tentado se dissociar das demais ciências sociais. Ele argumenta que a economia não pode avançar de forma eficaz sem um entendimento abrangente das outras áreas de estudo. Em conjunto, as ciências sociais possuem uma riqueza de conhecimentos que não podem

137 OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise**, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em 20 out. 2024.

138 PICKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Cambridge, Ma: Belknap, 2013, *passim*. Tradução Arthur Goldhammer.

ser negligenciados por disputas triviais ou debates sobre quem deve estudar o quê. Para alcançar progressos significativos em temas essenciais, tais como a evolução histórica da distribuição de riqueza e a composição das classes sociais, é vital adotar uma estratégia pragmática que integre métodos e visões de diversas disciplinas.

As percepções de Piketty, embora sem qualquer referência aos sistemas sociais, se alinham com a abordagem sistêmica Luhmanniana. Se em Piketty, não há ciência econômica sem ciência jurídica, em Luhmann não há sistema sem ambiente. Embora os sistemas sociais funcionem com operações fechadas devido à sua limitação no processamento de informações (dentro e através do sistema), eles necessitam de uma abertura cognitiva. Isso permite que eles percebam as perturbações provenientes do ambiente, que são originadas de outros sistemas. Essa é uma condição para a sua própria evolução: variação, seleção e restabilização. Portanto, para os diversos problemas que aparecem no ambiente, sempre mais complicados que o interior do próprio sistema, é necessário que haja interconexões sistêmicas para o tratamento da complexidade ambiental, dos problemas existentes no ambiente de cada sistema.

Em temas econômicos, os sistemas do direito e da economia necessitam se interconectar. É preciso que se acoplem estruturalmente, de modo que cada um consiga processar a complexidade do ambiente valendo-se de seus códigos comunicacionais especializados (códigos binários) para reduzir a complexidade do mundo. Em temas tributários não é diferente, em várias situações os sistemas do direito e da economia se acoplam estruturalmente.

o Sistema econômico pode se adaptar às mudanças contínuas em seu ambiente apenas por meio de sua programação. Vale lembrar que essa programação não é diretamente influenciada ou guiada por outros subsistemas. Em vez disso, é provocada (irritada) por eventos externos que exigem uma espécie de assimilação biológica desses elementos. Este processo permite a compreensão do que Luhmann chama de “acoplamento estrutural” entre sistemas.

Ao identificar externalidades negativas que requerem soluções, o sistema econômico estimula o sistema jurídico a integrar em sua estrutura normas que possam processar essa complexidade presente em seu ambiente sistêmico. Essa estimulação pode ser resultante de diversos fatores como teses, estudos e relatórios, por exemplo.

Os Sistemas Econômico e do Direito não são inteiramente fechados, considerando-se o seu acoplamento estrutural com outros sistemas. Por isso, o fechamento não se confunde com isolamento. Entretanto, apesar da capacidade desses sistemas de se influenciarem mutuamente, uma eventual sincronização entre eles é pouco provável, uma vez que cada sistema possui suas próprias estruturas e elementos, que reagem de maneira diferenciada ao longo do tempo. O Sistemas Econômico e do Direito sofrem irritações de outros sistemas, assim como ostentam a capacidade para irritá-los.

No caso específico do Imposto Seletivo, como já afirmado, trata-se de um tributo dotado de função essencialmente extrafiscal, que veicula normas que permitem a produção de efeitos extrafiscais. Por essa razão, leciona Luís Eduardo Schoueri, podem ser classificadas como “normas tributárias indutoras”¹³⁹. Com o imposto seletivo, o Sistema Tributário Nacional provoca irritações no Sistema econômico ao se valer de normas tributárias indutoras.

Essas normas tributárias que induzem comportamento, por isso indutoras, têm como característica, seja na sua elaboração, seja na sua aplicação, o fato de carregarem em si os princípios presentes na ordem econômica. São exemplos desses princípios a redução das desigualdades regionais e sociais, o pleno emprego e a proteção do meio ambiente.

O Imposto Seletivo, dentro do Sistema Tributário Nacional, incorpora normas indutoras, extrafiscais. Estas normas, ao contrário de estabelecer uma obrigação absoluta, não impõem uma conduta obrigatória, cuja falta de cumprimento implicaria em uma infração

139 SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Mária de Fátima (org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Mp Editora, 2008. p. 117-146.

legal. Segundo Fernando Facury Scaff¹⁴⁰, esse tipo de norma permite que o Estado favoreça certas atividades em detrimento de outras, direcionando os agentes econômicos para as opções mais economicamente vantajosas, sem aplicar penalidades pela não observância da hipótese de incidência estabelecida em lei.

Nessa perspectiva, as regras que orientam o Imposto Seletivo podem ser vistas como perturbações provocadas pelo Sistema Tributário Nacional no Sistema econômico. Por isso, elas estabelecem um acoplamento estrutural entre esses dois sistemas. Tais normas não estabelecem obrigações, entretanto, criam uma contingência para o contribuinte. Assim, na eventualidade de se optar pela conduta incentivada pelo Imposto Seletivo, o contribuinte será contemplado com uma legislação tributária mais branda e escapará das consequências desse imposto que visa desencorajar comportamentos contrários.

O legislador utiliza a formulação de normas tributárias indutoras para incorporar ao direito programas com objetivos econômicos-constitucionais. Por causa disso, o direito se torna resistente a irritações ou perturbações originadas do Sistema econômico. No entanto, isso não significa que o legislador usurpe a função de estabilização contrafactual das expectativas normativas.

Nesse compasso, o constituinte derivado, utiliza a extrafiscalidade como um mecanismo permeável ao direito (normas indutoras), sem, porém, produzir interferências demasiadamente incisivas no sistema econômico. Por essa razão, a condição para compreender a norma tributária indutora como facilitadora do acoplamento estrutural entre o sistema tributário e o sistema econômico reside nos efeitos extrafiscais. A aspiração extrafiscal presente no Imposto Seletivo é um elemento perturbador na economia, provocando mudanças, mas não a ponto de comprometer sua autonomia, que é derivada de seu código binário (valor/não valor) e de sua própria programação.

140 SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade civil do Estado intervencionista**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 107.

Neste sentido, o Imposto Seletivo é resultado de interconexões sistêmicas entre os sistemas jurídico e econômico. O sistema econômico reconhece externalidades negativas e identifica seus severos efeitos adversos. Isso desafia o sistema jurídico a integrar novas normas (expectativas normativas) em sua estrutura para reduzir a complexidade existente no ambiente. É preciso determinar até que ponto o novo Imposto Seletivo será eficaz em mitigar as externalidades negativas identificadas no sistema econômico e se conseguirá estabilizar-se dentro do Sistema Tributário Nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo analisou o novo Imposto Seletivo criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 com três enfoques: a sua função extrafiscal de combate às externalidades negativas, a sua capacidade para funcionar como instrumento da justiça distributiva ou para gerar regressividade na tributação e a sua característica de resultar do acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Tributário e da Economia.

A EC 132/2023 estabeleceu uma ampla previsão de incidência para o Imposto Seletivo, com falta da delimitação semântica da expressão “prejudicial à saúde pública e ao meio ambiente”, o que pode gerar um aumento da complexidade desestruturada do Sistema Tributário Nacional. Também não há no texto constitucional uma expressa previsão do caráter extrafiscal deste imposto, o que já tem levado alguns tributaristas a admitirem a possibilidade de um caráter eminentemente fiscal. Contudo, não se deve desconhecer que Imposto Seletivo, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, incorpora normas indutoras, de natureza extrafiscal.

O caráter regressivo dos impostos seletivos dificulta a justa tributação por meio dessa espécie de tributo, motivo pela qual ele não se revela como um elemento de produção da justiça distributiva no Sistema Tributário Nacional e, por essa razão, se afasta do conceito

de justiça formulado por Luhmann, compreendida como adequada complexidade.

Ao identificarmos no Impostos Seletivo a função de combate às externalidades negativas e o seu potencial para produzir regressividade na tributação, temas afetos à economia, reconhecemos o Imposto Seletivo como acoplamento estrutural entre o Sistema do Direito Tributário e o Sistema Econômico. Resta saber se a sua regulamentação se harmonizará com os princípios e valores constitucionais, a ponto de assegurar a sua definitiva inserção nas estruturas do Sistema do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

BOMFIM, Diego. Imposto Seletivo e o uso de conceitos indeterminados na atribuição de competência impositiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros; VERGUEIRO, Camila Campos; BRITO, Lucas Galvão de (org.). **A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva lógico-semântico**: o texto da emenda constitucional 132/20023. São Paulo: Noeses, 2024. p. 233-240. Coedição Ibet.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 nov. 2024.

BRASIL. Constituição (2023). Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, de 3 de abril de 2019. Proposta de Emenda Constitucional. **Proposta de Emenda Constitucional**. Brasília, Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 23 dez. 2023.

BRASIL. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Renda, Pobreza e Desigualdade**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/272-retratos-indicadores/retratos-indicadores-renda-pobreza-e-desigualdade/15194-renda-pobreza-e-desigualdade>. Acesso em: 15 out. 2024.

BUCHANAN, James. **The Limits of Liberty**. Chicago: The University Of Chicago Press, 1975.

CAMPOS, Humberto Alves de. Falhas de mercado e falhas de governo: uma revisão da literatura sobre regulação econômica. **Primas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização**, Brasília, v. 5, n. 2, p. 281-303, jul./dez. 2008.

CARVALHO, Cristiano. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (org.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2024. p. 111-117.

FINANCE, OECD/Korea Institute Of Public. **The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries**. 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em: 9 nov. 2024.

FLORIANO, Daniela. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (org.). **Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2024. p. 117-124.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributária**. 2016, p. 17. Pesquisa realizada por pesquisadores do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: file:///C:/Users/FARLEY%20MENEZES/Documents/AAA-TESE%20DOUTORADO/ECONOMIA%20BRASILEIRA/WP136PT_Tribu. Acesso em: 14 out. 2024.

GUIMARÃES, Ariane Costa. Recomendações para o Imposto Seletivo no Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária**. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 7. p. 135-146.

HOFFER, Adam. **Global Excise Tax Application and Trends**. Tax Foundation, 2023.

IFS (2011), “*Quantitative analysis of VAT rate structures*” in IFS et al., A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, Report prepared for the European Commission.

LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 31. Tradução Saulo Kringer; Tradução das citações em latim Alexandre Agnolon.

MENEZES, Farley Soares. Reforma Tributária e a sua capacidade para reduzir complexidade e aumentar a segurança jurídica: saúde ou esperança? In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D’Araújo, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro

Marques. **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional**: o futuro da tributação no Brasil. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 15. p. 225-240.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003, 104.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. **(In)Justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2016-InJustica-na-tributacao-do-consumo-o-que->. Acesso em: 07 nov. 2024.

MURPHY, Richard. **Regressive and if so why do the IFS deny It?** 2011. Disponível em: <https://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2024.

OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise**, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em 20 out. 2024.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2007. 263 p.

OKUMA, Alessandra. O Imposto Seletivo previsto na Reforma Tributária Brasileira. In: GRUPENMACHER, Betina Treigeer; GRUPENMACHER, Flávia Treiger (org.). **Direito Tributário Multidimensional e Reforma Tributária**: solidariedade, sustentabilidade e inovação em face da segurança jurídica. Londrina: Thoth Editora, 2024. Cap. 24. p. 53-64.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Princípios de Direito Público e Econômico**. Granada: Comares, 1999.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca Ltda, 2014. Tradução de Monica Baumgarten de Bole.

RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge, Ma: Belknap, 1999. Oxford: Oxford University Press, 2002.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. Tradução Jussara Simões.

SCAFF, Fernando Farcury. **Responsabilidade civil do Estado intervencionista**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 107.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Mária de Fátima (org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Mp Editora, 2008. p. 117-146.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 4. Tradução: Laura Teixeira Motta.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, *passim*. Colaboradores Roman Seer...[et al.].

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 704 p.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e Justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2015, p. 54.

A EFICÁCIA DA TRIBUTAÇÃO PIGOUVIANA E A INTERSEÇÃO ENTRE OS GRUPOS DE INTERESSES SOBRE OS AGROTÓXICOS

*Izabela Alves Drumond Fernandes*¹⁴¹

*Rafael Soares Duarte de Moura*¹⁴²

*Farley Soares Menezes*¹⁴³

Resumo

No dia 16 de janeiro de 2025, foi promulgada a Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta a primeira etapa da reforma tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Nela foi estabelecido o Imposto Seletivo (IS) que tem por finalidade desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente. Paralelo a isso, o *lobbying* tem se destacado na formulação das políticas tributárias que influenciam a regulação do consumo e a justiça fiscal. Diante disso, o presente trabalho tem como objetivo analisar se o *lobbying* praticado pelo setor dos agrotóxicos no Brasil tem afetado a efetividade do IS. A análise, realizada entre 2018 a 2025, adotou uma abordagem exploratória buscando compreender os fenômenos sociais e políticos do *lobbying* e a tributação. Quanto ao método de procedimento utilizará a referência bibliográfica desde Legislações bem como artigos sobre o IS e o *lobbying* no Brasil. A técnica de coleta de dados será realizada através de fontes secundárias com dados governamentais, relatórios especializados sobre a interferência do *lobbying* no IS. O IS veio para corrigir as externalidades negativas, entretanto, para que se torne

141 Doutoranda. Mestra em Direito. Professora universitária. izabeladrumond@hotmail.com

142 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. Professor universitário. rafael.moura@unimontes.br

143 Doutorando e Mestre em Direito Constitucional pelo IDP, professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, onde exerce a chefia do Departamento de Direito Público Substantivo, advogado tributarista, Diretor da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG, presidente da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE.

efetivo é necessário critérios técnicos para isso. Mesmo que o IS tenha por finalidade tributar os produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, sua efetividade pode ser comprometida devido a atuação dos lobistas em determinados setores como agronegócio, indústrias químicas, dentre outros, que tiveram isenções ou reduções no IS, demonstrando a influência de grupos organizados na instituição do IS, além disso, a falta de regulação do *lobbying* no Brasil facilita a atuação destes grupos econômicos na regulação dos impostos, especialmente do IS, influenciando decisões políticas, resultando em distorções que enfraqueceram o propósito regulatório do IS. Os principais resultados incluem a renúncia fiscal de R\$ 15 bilhões anuais em agrotóxicos e a omissão desses produtos na LC 214/2025, evidenciando a captura regulatória por interesses econômicos. Conclui-se que o IS representa um avanço na legislação tributária, por alinhar-se às políticas públicas de saúde e sustentabilidade. No entanto, sua implementação está sujeita a pressões de determinados grupos econômicos, que enfraquecem seu propósito inicial e exercem influência sobre as políticas fiscais. Para evitar que propostas como essa sejam descaracterizadas por interesses organizados, torna-se necessária uma regulamentação efetiva do *lobbying*.

Palavras-chave: Imposto seletivo. Lobbying. Grupos de interesse. Tributação. Política fiscal.

INTRODUÇÃO

A tributação seletiva, comumente associada à chamada tributação pigouviana, ocupa um papel central nas estratégias contemporâneas de regulação do consumo de produtos considerados nocivos à saúde e ao meio ambiente. Inspirada na teoria das externalidades negativas, formulada por Arthur Pigou, essa modalidade tributária busca corrigir desequilíbrios sociais e ambientais ao internalizar custos que, de outra forma, seriam arcados coletivamente. No contexto brasileiro, a criação do Imposto Seletivo (IS), regulamentado pela Lei

Complementar nº 214/2025 em decorrência da Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma tentativa recente de alinhar o sistema tributário nacional aos objetivos extrafiscais de sustentabilidade e saúde pública.

Entretanto, a efetividade desse instrumento encontra obstáculos significativos na realidade política e institucional do país, notadamente na atuação dos grupos de pressão organizados. O lobbying, ainda carente de regulamentação específica no Brasil, exerce crescente influência sobre o processo legislativo e sobre as decisões administrativas em matéria fiscal. A atuação de setores econômicos poderosos, como a indústria de bebidas alcoólicas, o agronegócio, o setor automotivo e a indústria do tabaco, tem moldado o desenho e os contornos do IS, muitas vezes em contradição com sua finalidade declarada de desincentivar práticas lesivas ao interesse coletivo.

Este capítulo parte da hipótese de que a ausência de regulação transparente e efetiva do lobbying compromete a aplicação plena dos princípios extrafiscais que fundamentam o IS, criado para corrigir externalidades negativas. Assim, busca-se investigar de que maneira a pressão de grupos de interesse tem influenciado a formulação e a aplicação do imposto seletivo no Brasil, desvirtuando sua vocação regulatória e enfraquecendo sua função distributiva e corretiva.

A análise, realizada entre 2018 à 2025, adotou uma abordagem qualitativa de base bibliográfica, com ênfase nos marcos legais, na literatura especializada e em dados secundários sobre a incidência do lobbying no processo legislativo brasileiro. A metodologia inclui revisão legislativa, análise de relatórios governamentais e comparação com modelos internacionais, demonstrando como a pressão de determinados grupos de interesses desvirtuam o objetivo primordial do IS. Por meio de estudo de casos e análise crítica das exceções e isenções concedidas, pretende-se contribuir para o debate sobre a relação entre poder econômico, justiça fiscal e políticas públicas voltadas à promoção do bem-estar coletivo.

1. O IMPOSTO SELETIVO NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS, FINALIDADES E DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO

A discussão sobre a inclusão do IS teve início em 2018, quando o relator da PEC 7/2018, Luiz Carlos Haury, comparou o modelo brasileiro com o dos países da OCDE, que estruturam a tributação em três eixos: propriedade, renda e consumo. Segundo ele, enquanto no Brasil se utiliza IPTU, ITR e ITBI para tributar a propriedade, os países da OCDE adotam o IVA e o *excise tax* (o equivalente ao IS) para incidir sobre o consumo (Haury, 2019).

O principal problema do sistema brasileiro é a elevada concentração da carga tributária sobre o consumo, chegando a ser três vezes maior do que nos Estados Unidos. Essa sobrecarga prejudica empresas e consumidores, agravada por um modelo em que o cálculo de um tributo já incorpora a incidência de outros, elevando ainda mais os custos (Haury, 2019).

As propostas de unificação visam um sistema mais justo e competitivo, reduzindo a complexidade administrativa enfrentada pelos entes federativos. Para tanto, é essencial compreender o funcionamento de modelos internacionais mais eficientes, a fim de aprimorar a arrecadação, garantir conformidade e diminuir os entraves burocráticos.

Desta forma, a classificação de economias mundiais avalia o ambiente regulatório e institucional que impacta a atividade empresarial em diferentes países, conforme demonstrado abaixo:

**Classificação de economias mundiais: ranking
na facilidade de fazer negócios**

País	Ranking	Abert. Empre- sas	Reg. Proprie- dades	Créd. Bancário	Prote- ção ao inves- tidor	Pagto. Im- posto
Nova Ze- lândia	1	1	1	1	2	10
EUA						37
Alemanha	24	114	78	44	72	43
Japão	39	93	48	85	64	97
México	54	94	103	8	72	116
Brasil	109	140	137	99	48	184
Argentina	119	128	119	85	57	169

Fonte: Doing Business do Banco Mundial (2020)

O quadro apresentado classifica economias mundiais conforme a facilidade em fazer negócios, demonstrando alguns critérios, tais como “pagamento de impostos”, que avalia a complexidade no cumprimento das obrigações fiscais. Observa-se que o Brasil ocupa a 109ª posição, demonstrando o quão burocrático é o nosso sistema tributário, com alta carga tributária. Essa complexidade contrasta com países como a Nova Zelândia que lidera o ranking de ambientes favoráveis aos negócios, seguida por países como Estados Unidos, Alemanha e Japão, que adotam sistemas tributários menos complexos que o brasileiro. Em contraste, México, Brasil e Argentina enfrentam altos níveis de complexidade. No caso do Brasil, além da legislação federal, há normas específicas em 27 Estados e mais de cinco mil Municípios, com mais de 90 espécies tributárias, o que torna o país o líder mundial em tempo gasto para cumprimento de obrigações fiscais.

Esse cenário reflete um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, marcado por sobreposição normativa e fragmentação federativa. A burocracia excessiva compromete a eficiência da

arrecadação e impõe altos custos operacionais a empresas e contribuintes.

Contudo, a complexidade não é exclusividade do Brasil. A OCDE, por meio do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), tem liderado esforços para combater práticas de elisão fiscal e harmonizar normas internacionais. A proposta busca fechar brechas legais e criar diretrizes globais para coibir a transferência artificial de lucros a países com baixa tributação (IPEA, 2021).

1.1 O IMPOSTO SELETIVO

O imposto seletivo, adotado em mais de 100 países, como França, Reino Unido e México, visa desestimular o consumo de bebidas açucaradas, tabaco e álcool, contribuindo também para o custeio de políticas públicas de saúde. Conhecido como “imposto do pecado”, substitui a lógica seletiva do IPI, atuando como um *excise tax* com foco extrafiscal.

No Brasil, o IS foi debatido em propostas como a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, que previam a criação de um tributo voltado à tributação de produtos nocivos. A PEC 45, ao propor a unificação de cinco tributos em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previa o IS como complemento para incidir sobre itens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A PEC 110, por sua vez, ampliava o escopo, incluindo combustíveis, cigarros, bebidas e veículos. Ambas buscaram harmonizar e simplificar a tributação extrafiscal.

A Emenda Constitucional 132/2023 oficializou o IS no art. 153, VIII da CRFB, prevendo sua incidência sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços nocivos, regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, prevendo um tributo extrafiscal voltado a desencorajar o consumo e aumentar a arrecadação para áreas sociais e ambientais.

O art. 409 da LC 214/2025 estabelece que: “Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição

Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”.

Para tanto, o IS seguirá o critério da seletividade, aplicando alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos bens, “a seletividade é um critério de justiça fiscal, pois permite onerar mais os produtos supérfluos ou prejudiciais e menos os itens de necessidade básica” (Baleeiro, 2019, p. 145).

O IS, através da LC 214/2025, incidirá sobre: a) veículos, b) embarcações e aeronaves, c) produtos fumígenos, d) bebidas alcoólicas, e) bebidas açucaradas, f) bens minerais e g) concursos de prognósticos e *fantasy games*. O tributo será monofásico, nos termos do art. 153, §6º, II da CRFB, e não gerará créditos fiscais.

As alíquotas, conforme o art. 153, §6º, VI da CRFB, serão definidas por lei ordinária e poderão ser específicas ou *ad valorem*, sendo vedados incentivos fiscais ou alíquotas diferenciadas que contrariem a essencialidade ou a capacidade contributiva (Szelbracikowski, 2023).

Contudo, a CRFB impõe um teto de 1% para a alíquota em caso de extração de produtos nocivos. Essa limitação compromete o propósito extrafiscal do tributo, ao permitir que itens altamente nocivos sejam onerados de forma irrisória, demandando atuação legislativa e judicial para corrigir tais distorções (Machado Segundo, 2025).

Reconhecer no IS a possibilidade de promover justiça implica admitir que princípios como solidariedade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e proteção ao mínimo existencial estão incorporados nas expectativas normativas do sistema jurídico relativo a esse tributo. Além disso, questiona-se se a estrutura binária do sistema do direito, responsável pela generalização da linguagem jurídica, aceita tais valores como inerentes ao IS, servindo assim como fundamentos interpretativos para o Sistema Tributário Nacional (Menezes, 2024).

A possibilidade de cobrança reduzida, mesmo para produtos prejudiciais, compromete a finalidade regulatória do IS, que, ao invés

de desestimular o consumo, pode acabar inócuo frente à pressão de setores econômicos organizados.

1.2 JUSTIFICATIVAS LEGAIS E ECONÔMICAS

A implementação do IS apoia-se em fundamentos constitucionais, econômicos e extrafiscais. Sua incidência sobre produtos como combustíveis, cigarros, bebidas alcoólicas e veículos é justificada por argumentos legais, como o princípio da seletividade.

a) Princípio da seletividade

O princípio da seletividade foi introduzido na Constituição de 1946, art. 15, § 1º: “§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

A Lei 4.502/64 estabeleceu isenções aos produtos essenciais, conforme seus arts. 6º e 8º:

Art. 6º Estão isentos do imposto, nos termos do artigo 15, § 1º da Constituição, os produtos considerados como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, na forma das especificações constantes do Anexo I. Art. 8º São ainda isentos do imposto, nos termos, limites e condições aplicáveis para efeito de isenção do imposto de importação, os produtos de procedência estrangeira: V - que constituírem equipamentos destinados a investimentos essenciais ao processo de desenvolvimento econômico do país, especialmente das regiões menos desenvolvidas.

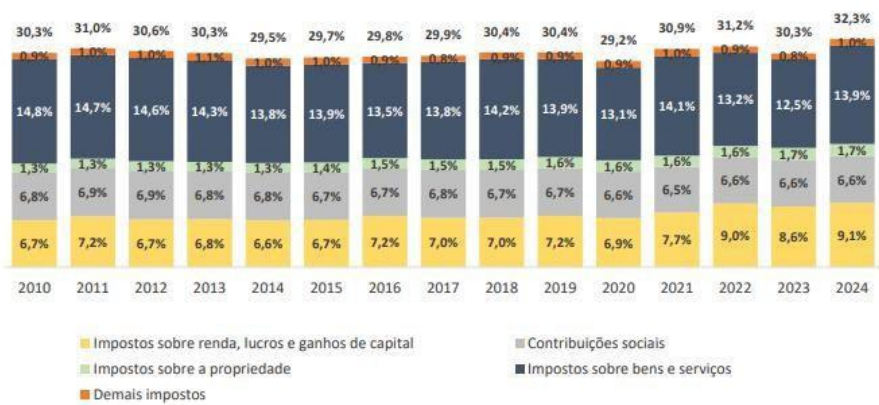
Com a CRFB, a seletividade passou a ter destaque no IPI (art. 153) e no ICMS (art. 155, §2º), autorizando a aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos. O objetivo é promover justiça fiscal, aliviando a carga tributária sobre bens básicos e elevando-a sobre bens supérfluos.

[...] esta essencialidade deve estar voltada às necessidades do consumidor final; é a sua capacidade contributiva a objetivada pelo princípio. Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, nesse caso com vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada Estado. Será a única maneira de conciliar o ICMS com a federação. O ICMS é nacional, mas é da competência do Estado-Membro (Côelho, 2022, p. 238).

Assim, embora a seletividade busque justiça fiscal, sua aplicação tem sido distorcida por interesses econômicos e políticos. Ainda que se pretenda tributar mais os produtos consumidos pelos mais ricos, na prática, ricos e pobres pagam o mesmo valor sobre itens iguais, desconsiderando diferenças reais na capacidade contributiva (Baleeiro e Derzi, 2018).

Para entender essa distorção, é preciso distinguir impostos diretos e indiretos. Impostos indiretos, como IPI e ICMS, incidem sobre o consumo e são regressivos, pois o contribuinte de fato (consumidor final) é diferente do contribuinte de direito (empresa). Já os diretos — como IR, IPTU e IPVA — incidem sobre a renda e o patrimônio, sendo progressivos.

A seletividade visa justamente reduzir a regressividade dos tributos sobre o consumo, com alíquotas mais baixas para produtos de consumo popular e mais altas para itens voltados às classes mais privilegiadas. Ademais, o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) mostrou que, “para as famílias 10% mais pobres os impostos indiretos representavam 23,4% da renda mensal, reduzindo progressivamente até 8,6% para as famílias 10% mais ricas”, conforme gráfico abaixo:



Fonte: IPEA, 2024

Verifica-se, através dos dados acima, como a regressividade dos impostos indiretos impactam desproporcionalmente os mais pobres, fazendo com que sustentem uma parte significativa da arrecadação por meio de impostos indiretos.

b) Externalidades negativas

A base teórica do imposto seletivo remonta à teoria das externalidades negativas, formulada por Pigou¹⁴⁴ (1920), que defende a taxação de atividades que impõem custos sociais não absorvidos

144 Arthur Pigou foi um economista que defendia que o Estado deveria intervir através de impostos, que seriam intitulados de “impostos pigouvianos” para corrigir falhas do mercado que causavam as externalidades negativas.

pelo mercado, como os gastos públicos com saúde causados pelo tabagismo e alcoolismo. Essa lógica justifica o uso de tributos para corrigir distorções e induzir comportamentos mais sustentáveis. Neste sentido, “O consumo excessivo de álcool gera custos hospitalares e perda de produtividade, justificando a tributação adicional como forma de compensação social” (Pindyck & Rubinfeld, 2017, p. 312).

Pigou (1920) também defende a aplicação de tributos sobre produtos nocivos, enquanto propõe benefícios ou neutralidade tributária para produtos essenciais. Ainda que o imposto pigouviano nem sempre alcance eficiência absoluta, sua função compensatória permanece central.

Para tanto, a política extrafiscal permite ao legislador calibrar tributos conforme os comportamentos desejados, diante disso, o Estado deve intervir por meio de tributos para compensar os custos sociais impostos por determinadas atividades econômicas (Pigou, 1920).

Através da justiça distributiva era possível redistribuir o dividendo nacional em favor dos mais pobres, promovendo equidade ao tributar proporcionalmente os mais ricos, sem prejudicá-los de forma relevante (Pigou, 1920).

Neste esboço, o imposto sobre bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, visam alinhar os incentivos privados ao custo social real das atividades, promovendo comportamentos mais saudáveis e sustentáveis (Stern, 2006).

Para tanto observa-se que, “a importância da externalidade na regulamentação econômica sempre foi significativa. A externalidade manifesta-se quando as entidades ou indivíduos executam ações considerando apenas os benefícios e custos privados, negligenciando os custos e benefícios sociais” (Menezes, 2024, p.04).

Insta mencionar que, a aplicação do imposto pigouviano poderá ser utilizado para beneficiar determinados de interesse, como aconteceu no caso da reforma tributária e o setor das indústrias dos agrotóxicos.

Lado outro, tem-se, Coase¹⁴⁵ defendendo, através do seu Teorema de Coase, que em certas condições o mercado poderia solucionar os problemas das externalidades de forma mais efetiva ao invés de criar regulamentações estatal para isto. Para ele, deve restringir quem arcará com os custos para diminuir as externalidades, ou seja, a solução privada poderia ser mais eficiente que a criação do imposto pigouviano (Peñaloza, 2015).

Ocorre que, na prática a teorema proposto por Coase, acaba não sendo efetiva, tendo em vista que além de não saber qual será o valor da transação, não tem como definir de fato que são os envolvidos o que dificultará a sua implementação.

Em suma tem-se duas teorias, que poderiam ser ajustadas ao imposto seletivo, pois de um lado, Pigou defende os impostos corretivos e do outro, Coase defendem que seja feita uma negociação direta entre as partes envolvidas, desde que os custos das transações fossem baixos.

c) Alinhamento internacional

O Brasil tem seguido orientações de organismos como a OMS e a OCDE ao adotar tributos seletivos voltados para metas ambientais e para o enfrentamento da elisão fiscal¹⁴⁶. No âmbito da OCDE, esses tributos geralmente incidem sobre produtos causadores de externalidades negativas, como fumo, álcool, produtos nocivos à saúde, ao meio ambiente, combustíveis fósseis e alimentos ultraprocessados.

O México, implementou em 2014, imposto sobre refrigerantes para combater a obesidade, em 2017 teve uma redução de 7,6% nas vendas em 2 anos, estima-se que foram evitados aproximadamente 18 mil casos de diabetes até 2022 (Colchero, 2017).

A União Europeia (EU), instituiu um imposto sobre o uso do carbono, CBAM (Mecanismo de Ajuste de Fronteira de Carbono) que

145 Ronald Coase em 1960, economista, criou o Teorema de Coase

146 A elisão fiscal é uma estratégia utilizada pelas empresas para reduzir a carga tributária da empresa se omitindo do fato gerador do tributo.

imporá custos na fronteira da EU sobre a emissão de CO₂ incorporadas em alumínio, aço, cimento, fertilizantes, para pagar taxas pelas emissões de carbono dos produtos. O imposto entrará em vigor em 2026, entretanto, a UE resolveu isentar cerca de 80% das grandes incorporações (Poder360, 2025).

Já na Itália, o imposto sobre o plástico não reciclável que visa desencorajar o consumo de produtos plásticos de uso único, em 2022 houve uma queda de 11% no consumo do plástico (Rödl & Partner, 2024).

Ocorre que, a experiência internacional mostra que a finalidade dos tributos seletivos nem sempre são exclusivamente extrafiscal. Em alguns países, aspectos como geração de empregos, arrecadação e interesse industrial acabam relativizando os efeitos regulatórios dessas medidas: “muitos países não olham apenas para o objetivo de desestimular o consumo de álcool, mas também para a indústria, geração de empregos e as receitas tributárias obtidas decorrentes da venda de álcool” (OCDE, 2022, s.n.).

Nesse cenário, o Imposto Seletivo brasileiro foi desenhado para se alinhar a essas recomendações, incorporando características como: incidência sobre importações, alíquotas diferenciadas, imunidade às exportações, incidência monofásica e neutralidade em relação à própria base de cálculo e à de outros tributos.

Apesar do IS ser eficaz no tratamento de externalidades, sua aplicação tem que ser realizada com cautela, tendo em vista que ele poderá fazer com que o sistema tributário fique regressivo (OCDE, 2022).

1.3 AGROTÓXICOS NO BRASIL

Os agrotóxicos são produtos químicos sintéticos usados para matar pragas, incluindo insetos, larvas, fungos, carrapatos sendo utilizados sob a justificativa de controlar as doenças provocadas

por esses vetores e de regular o crescimento da vegetação, tanto no ambiente rural quanto urbano (Brasil, 2002; INCA, 2021).

Embora essenciais para o controle de pragas na agricultura, os agrotóxicos geram impactos ambientais relevantes, como a poluição generalizada de ecossistemas naturais. Isso demanda, um regramento jurídico rigoroso para mitigar seus efeitos (Fiorillo, 2025).

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), no art. 225, §1º, V¹⁴⁷, impõe ao Estado o dever de controlar a produção, comercialização e o uso de substâncias que representem risco ao meio ambiente e à saúde. O Supremo Tribunal Federal reforça essa obrigação:

A Corte Suprema já firmou a orientação de que é dever do Poder Público e da sociedade a defesa de um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações [...]. A Administração não pode justificar a frustração de direitos previstos na Constituição da República sob o fundamento da insuficiência orçamentária. (RE 658.171 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º/04/2014)

Assim, a utilização de agrotóxicos é permitida, mas condicionada à vigilância estatal. O STF também reconheceu a competência concorrente dos entes federados para legislar sobre o tema:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. [...] PROIBIÇÃO DE PULVERIZAÇÃO AÉREA DE AGROTÓXICOS. [...] PRINCÍPIOS DA PREVENÇÃO E PRECAUÇÃO EM MATÉRIA AMBIENTAL. [...] INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE

147 Art. 225: [...], §1º.: “§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: [...], V - 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”

Esse entendimento fortalece o papel dos Estados na limitação de práticas perigosas e reafirma a primazia da proteção socioambiental sobre interesses econômicos do agronegócio.

Ocorre que, a Lei nº 7.802/89 determinava medidas mais restritivas e detalhadas, proibindo ou delimitando o uso e o registro dos agrotóxicos, principalmente os que apresentassem riscos específicos, entretanto, em 27 de dezembro de 2023 foi aprovada a Lei 14.785/2023, através do PL nº. 6.299/2002, conhecido como PL do veneno, revogando a anterior. A respectiva Lei flexibiliza o processo, permitindo aprovação de produtos proibidos na lei anterior, desde que os riscos sejam aceitáveis.

Impende salientar que o “PL do Veneno” foi proposto pelo ex senador, Blairo Maggi, reconhecido como o “rei da soja”, ou seja, o PL contou com o lobbying do agronegócio e com a bancada ruralista no Congresso, sob a justificativa de que a antiga Lei impedia a aprovação de novos registros, ocorre que, o respectivo argumento não teria como prosperar tendo em vista que, nos últimos anos, houve várias autorizações de agrotóxicos, inclusive em 2023 foram registrados 555 novos registros.

Ocorre que, diante dos malefícios que a Lei pode trazer o PT, Psol, Rede Sustentabilidade, CUT e Contar protocolaram, no dia 14 de agosto de 2024, no STF, a ADI 7.701, questionando a constitucionalidade da Lei Federal nº 14.785/2023.

As entidades sindicais bem como os partidos políticos entendem que a respectiva lei, ao abordar as questões referentes ao registro, reclassificação, exportação e uso de agrotóxicos nocivos, violaria os direitos fundamentais dos indivíduos, tais como a saúde, à ordem econômica, à vida e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Além disso, a Lei impede que o poder público implemente um sistema preventivo e eficaz para regular o consumo, a liberação e o uso desses produtos no país, violando com isso os princípios da

transparência, legalidade, eficiência, publicidade da administração pública, conforme observa-se ao ler o art. 3º que modificou os critérios para aprovação de agrotóxicos, priorizando análises técnicas com base nos riscos em vez do princípio da precaução.

Flexibilizar uma lei tornando-a incapaz de proteger o ser humano e o meio ambiente é incentivar a morte. Historicamente, os movimentos, organizações e a sociedade civil têm denunciado os impactos dos agrotóxicos no Brasil. A Lei do Pacote do Veneno traz, para uma realidade já trágica, produtos ainda mais perigosos. Além de limitar a capacidade de ação de nossos órgãos reguladores, como Anvisa e Ibama. Portanto, denunciamos que essa lei fere o direito à alimentação saudável, ao meio ambiente sustentável e a saúde da população brasileira. Nesse sentido, seguimos em luta afirmando sua inconstitucionalidade. (Pivato, 2024, s.n.)

Ou seja, ao flexibilizar a aprovação e uso de agrotóxicos perigosos, coloca em risco vidas humanas, principalmente nas comunidades expostas e trabalhadores rurais e o meio ambiente, violando com isso o princípio da precaução conforme preleciona o art. 225, CRFB.

Neste sentido, através do relatório disponibilizado pela FAO (2019), os agrotóxicos têm efeitos diretos e desproporcionais sobre grupos vulneráveis, agravando desigualdades sociais e ambientais.

A flexibilização trazida pela nova Lei vai contra o que foi previsto nos tratados internacionais, tais como: Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), no que diz respeito a saúde e a alimentação adequada; Convenção de Estocolmo sobre Poluentes Orgânicos Persistentes, que busca eliminar ou restringir a produção e uso de produtos químicos perigosos; Convenção de Roterdã, determina um sistema de consentimento prévio informado para o comércio internacional de substâncias perigosas; Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, violando o princípio

da precaução, por fim, o Acordo de Escazú, garantindo o direito de acesso à informação, à participação pública e à justiça em questões ambientais.

Ademais, o Brasil, ao violar os tratados internacionais que regulam a matéria também estariam sendo descumpridos, afetando os direitos humanos, econômicos, sociais, culturais e ambientais. A nova Lei causa um impacto irreversível para a saúde a população bem como para o meio ambiente, impactando principalmente as populações mais vulneráveis.

Situação regulatória internacional atual dos dez ingredientes ativos de agrotóxicos mais detectados no ciclo 2023

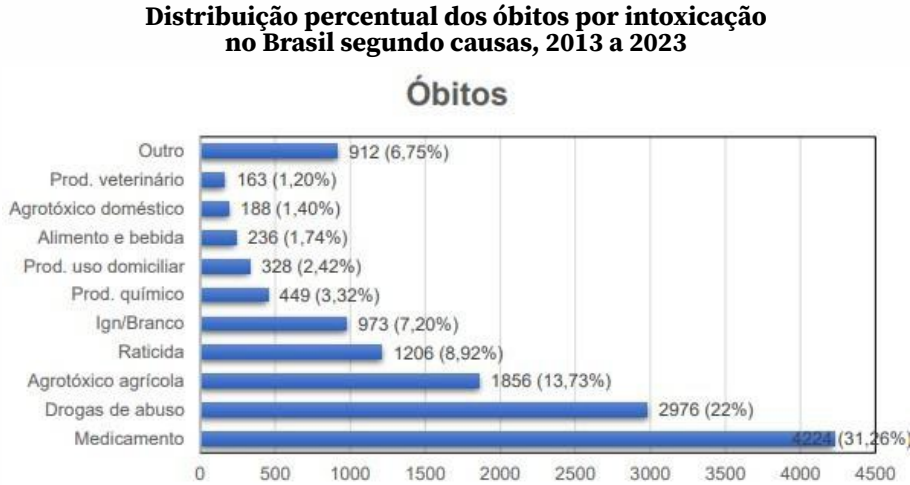
Ingrediente Ativo ⁽¹⁾	Brasil	CE ⁴⁶	Reino Unido ⁴⁷	EUA ⁴⁸	Austrália ⁴⁹	Canadá ⁵⁰
Tebuconazol	+	+	+	+	+	+
Imidacloprido	+	-	-	+	+	+
Difenoconazol	+	+	+	+	+	+
Cipermetrina	+	+	+	+	+	+
Piraclostrobina	+	+	+	+	+	+
Ditiocarbamatos (Mancozebe) ²	+	-	-	+	+	+
Carbendazim ³	Proibido em 2022	-	-	(uso industrial autorizado)	+	(uso industrial autorizado)
Azoxistrobina	+	+	+	+	+	+
Bifentrina	+	-	-	+	+	+
Tiametoxam ⁴	+	-	-	+	+	+

Fonte: Anvisa, 2024, p. 44

Notas: (1) O símbolo “+” significa que o IA possui uso agrícola autorizado; o símbolo “-” significa que não possui uso agrícola autorizado.
(2) O ditiocarbamato considerado foi o mancozebe, 3º ingrediente ativo mais comercializado no Brasil, segundo o último relatório de comercialização emitido pelo Ibama (2019).
(3) Carbendazim foi proibido por meio da Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 739, de 8 de agosto de 2022.
(4) O Ibama publicou o Comunicado Ibama no Diário Oficial da União de 22/02/2024, Edição: 36-A, Seção: 3, recomendando restrições severas ao uso do tiametoxan baseado na aliação dos riscos do tiametoxan para insetos polinizadores, utilizando-se as abelhas como organismos indicadores. As adoções publicadas estão suspensas por decisão judicial

Verifica-se através do quadro acima que há variações de registros em diferentes regiões, ocorrendo devido a não autorização do ingrediente ativo de um agrotóxico, podendo estar relacionado a diversos motivos.

Em contrapartida observa-se os óbitos por intoxicação no Brasil, conforme gráfico abaixo:



Fonte: Sistema de Informações Hospitalares do SUS (SIH/SUS) - Ministério da Saúde

Diante do gráfico apresentado dos óbitos ocorridos, 1,40% foram referentes aos agrotóxicos domésticos e 13,73% referentes aos agrotóxicos agrícolas, perdendo apenas para o uso de drogas e medicamentos.

2. O LOBBYING NO BRASIL

2.1 DEFINIÇÃO DE LOBBYING E SUA LEGITIMIDADE DEMOCRÁTICA.

O lobby é considerado uma atividade organizada de influência a um grupo de interesse que tem como objetivo intervir nas decisões governamentais, tanto no Executivo como no Legislativo. Nesse

diapásão: “lobby é toda atividade organizada, exercida dentro da lei e da ética, por um grupo de interesses definidos e legítimos, com o objetivo de ser ouvido pelo poder público para informá-lo e dele obter determinadas medidas, decisões, atitudes” (Farhat, 2007, p. 27).

O termo lobby foi utilizado pela primeira vez em 1908, pelo cientista político Arthur F. Bentley em *The Process of Government*, como sendo a busca para influenciar decisões políticas e para rejeitar Leis no Legislativo (Lemos, 1988).

O surgimento do lobbying está associado a duas concepções diferentes, a primeira aduz que no século XIX, os agricultores do Estado da Virginia procuravam influenciar as decisões sobre a política através dos seus representantes no Parlamento (Borin, 1988). A segunda estabelece que o lobbying surgiu no contexto político americano como resultado de dois fatores: a consolidação da política de interesses após as eleições de 1896 e a derrota do movimento operário no final do século XIX, que definiu os rumos da luta de classes nos Estados Unidos (Graziano, 1994).

As relações governamentais que abrangem o lobbyng visa criar um diálogo entre o executivo, responsáveis por criarem as políticas públicas e, os entes privados. Quando tem-se algum assunto de interesse dos lobistas, estes defendem seus interesses para convencerem o Executivo, Judiciário ou Legislativo.

Para tanto,

A prática do lobbying é importante instrumento no âmbito do sistema democrático, à medida que provê um fórum para a resolução de conflitos entre pontos de vista diversos e concorrentes e institui um sistema de “checks and balances” que permite a competição entre grupos de interesse. Além disso, provê informação, análise e opinião para legisladores e líderes de governo permitindo tomada de decisão informada e equilibrada (Santos, 2007, p. 88).

Observa-se que, o lobbying é visto como mecanismo democrático, entretanto, é preciso de diretrizes institucionais para garantir a igualdade, e o acesso plural às decisões, sem isso, não se pode falar em governança.

A democracia tende a se concentrar mais na definição de regras para a tomada de decisões políticas do que na escolha de grupos beneficiados por essas decisões, ou seja, a participação da sociedade civil está presente na democracia participativa (Bobbio, 2004).

Ao falar em a democracia, verifica-se que o Poder Legislativo é o responsável por atuar como ponto de encontro entre os cidadãos e seus representantes, elaborando e aprovando as leis; fiscalizando o Poder executivo e garantindo que os direitos fundamentais do cidadão sejam resguardados. (Diap, 2014).

No que diz respeito à participação da sociedade civil, os setores organizados devem acompanhar as atividades do Estado, pois somente assim teriam suas demandas reconhecidas. Neste sentido, percebe-se que, essa participação tem ocorrido através da presença de atores não estatais e transnacionais nas políticas públicas, atuando diretamente nos interesses da sua categoria. (Gómez, 2003).

Neste esqueque, observa-se que a democracia, atualmente, está concentrada nos grandes grupos econômicos, que controlam os governos, fazendo com que seja feita a vontade daquela classe. Este controle ocorre, inicialmente, nas eleições através dos meios de comunicação, entretanto, “o lobby precisa ser visto como a organização e a operação de um eficiente canal de informações de mão dupla, entre a entidade que o apropria e o setor do poder que focaliza” (Lemos, 1988, p. 49).

Ocorre que, a consolidação da democracia deveria se dá através de uma sociedade civil sólida e organizada, pois está que dá legitimidade ao Estado para as práticas democráticas (Rodrigues, 2000).

Ademais, há risco de colonização do Estado pelo mercado, através do qual o poder econômico deturpa os interesses públicos em detrimento dos interesses privados (Habermas, 1997).

2.2 ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DO LOBBYING NO CONGRESSO NACIONAL E EM AGÊNCIAS REGULADORAS.

O lobby é permitido em determinadas democracias, como é o caso dos Estados Unidos e do Canadá, através de regulamentações específicas estabelecendo o registro dos lobistas bem como seus financiamentos, fazendo com que haja transparência na atuação deles.

Verifica-se que, em 2014, o governo britânico, regulamentou o lobby através do *Transparency of Lobbying, Non-Party Campaigning and Trade Union Administration Act*, onde determinou que os lobistas deveriam ter registro próprio bem como seguir um código de conduta previsto na lei (Moraes, 2024).

Observa-se que, nas democracias consolidadas, o lobbying é utilizado como instrumento legítimo de participação política, como é o caso dos Estados Unidos, que tem regulamentado desde 1946 através do *Federal Regulation of Lobbyin Act*, com várias alterações ao longo dos anos. Já na União Europeia, há lobistas registrados e eles elaboram relatórios periódicos sobre suas interações com os agentes públicos. No Chile também há normas definindo o lobbying.

No Brasil, diferentemente do que acontece em outros países, não possui nenhuma regulamentação sobre o lobby, entretanto a discussão e a tentativa de regulamentação são antigas. A primeira tentativa de regulamentação veio através do Projeto de Lei (PL) 203 de 1989 do Senador Marco Maciel que: “dispõe sobre o registro de pessoas físicas ou jurídicas junto as casas do congresso nacional, para os fins que especifica, e dá outras providencias”, engavetada pela Câmara dos Deputados.

A segunda proposta foi o PL 1202 de 2007 - “PL do Lobby” - de autoria do Carlos Zarattini que disciplina: “a atividade de “lobby” e a atuação dos grupos de pressão ou de interesse e assemelhados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, e dá outras providências”. O respectivo projeto foi aprovado pela Câmara dos Deputados em 2022 e segue para no Senado Federal, aguardando pauta para votação na Comissão de Fiscalização e Controle.

Na Câmara dos Deputados, em 2018 tinham aproximadamente 443 lobistas credenciados, tanto é que, O Ministério do Trabalho reconheceu a atividade do lobista como trabalho: “O Ministério do Trabalho incluiu a atividade de lobista na lista da Classificação Brasileira de Ocupações”. Neste sentido, a pasta reconheceu o lobista como sendo um profissional de relações institucionais e governamentais

Neste espeque verifica-se que, o exercício do lobbying não é inconstitucional, seguindo os preceitos constitucionais, tais como “[...] o Preâmbulo, art. 1º, V; art. 2º; art. 5º, XXXIV, LXX e LXXIII; art. 14; art. 31, § 3º; art. 37, § 3º; art. 61, caput § 2º; art. 74, § 2º; art. 144; art. 198 e art. 204, constituindo-se, pois, em uma exigência do próprio sistema constitucional pátrio” (Abramovay, 2008, p. 07). Neste sentido, observa-se que pela CRFB, o exercício do lobbying não está atrelado à corrupção nem mesmo tem a intenção de corromper os agentes políticos. O que existe é uma representação de determinada classe junto ao Executivo, Legislativo e Judiciário.

Em alguns casos, devido à falta de regulamentação específica, surgem pessoas que se utilizam do lobbying para cometerem crimes, corrompendo os agentes políticos, entretanto, tanto quem corrompe como quem é corrompido precisam ser responsabilizados.

Observa-se que, é preciso entender a atuação do lobista como representante de uma determinada classe no Legislativo que atuará com o conhecimento técnico que possui bem como suporte na elaboração das leis.

Ocorre que, devido a não regulamentação a prática do lobbying acaba se tornando ilegal, fazendo com que haja corrupção e tráfico de influência, o que ocorreu com a reforma tributária através da Lei Complementar 214/2025. Verificou-se que houve mobilização de diversos setores da economia com propostas para beneficiar as áreas de interesse.

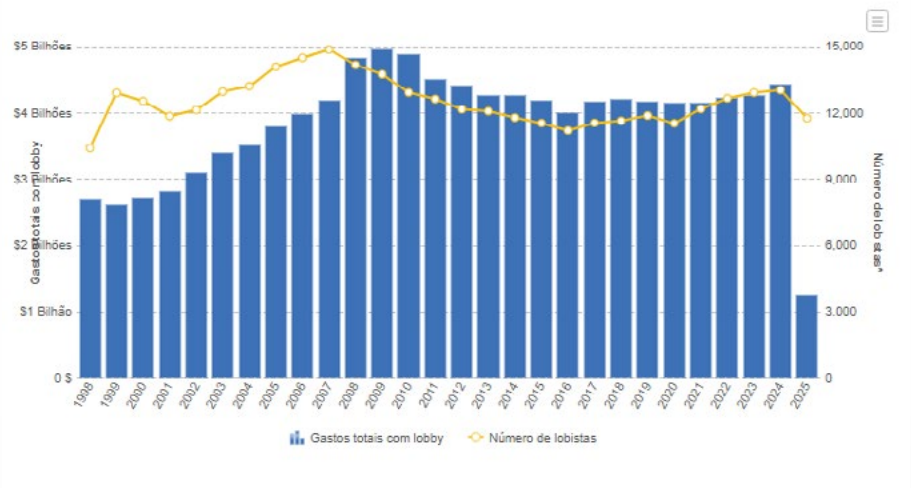
Diante disso, o que se tem hoje é um lobbying utilizado, unicamente, para influenciar pessoas, sendo conhecido como “influencers do cenário político” (Bechara, et al, 2020, p. 232),

beneficiando unicamente determinado grupo econômico como aconteceu no setor dos agrotóxicos.

Ademias, não existe apenas a atuação do lobbying no setor empresarial, outros atores exercem essa influência frente o Legislativo, sendo eles: bancada ruralista, sindicatos, ONGs, bancada ruralista, dentre outras.

Ocorre que, a capacidade de realizar o lobbying está concentrada em poucos segmentos sociais, fazendo com que gere desequilíbrio na representação dos interesses. Em tese todos os seguimentos deveriam ter condições igualitárias no processo decisório, entretanto isso não ocorre ou porque não dispõem de recursos suficientes ou não possuem recursos financeiros suficientes ou não possuem acesso privilegiado ao centro de poder. Neste espeque, essa desigualdade deturpa a democracia representativa, perpetuando ciclos de exclusão política, onde os setores mais vulneráveis são frequentemente negligenciados, convertendo vantagens econômicas em dominação política, diante disso verifica-se os gastos despendidos e a quantidade de lobistas de 1998 a 2025.

GASTOS TOTAIS E LOBISTAS



Fonte: Resumo dos dados de lobby • OpenSecrets

Ocorre que, para que a atuação do lobbying funcione é necessário que sejam utilizadas técnicas e estudos científicos, livre de qualquer tipo de benefício por parte de determinados setores da sociedade, ou seja, é preciso que o lobbying seja utilizado para auxiliar as decisões legislativas, fazendo com que haja participação democrática no processo de construção de uma Lei ou MP, entretanto, se forem utilizados por grupos econômicos que visam apenas o benefício próprio, essa participação irá desequilibrar o processo e alterar as políticas públicas (Machado, 2020).

A atuação dos lobistas em benefício próprio aconteceu com a reforma tributária, através das pressões para conceder isenção e redução de alíquotas, atuando diretamente nos parlamentares e agentes reguladores, o que resultou em uma captura regulatória, onde os órgãos públicos atuaram em favor de interesses particulares em detrimento da coletividade (Stigler, 1971).

3. A INTERSEÇÃO ENTRE LOBBYING SOBRE OS AGROTÓXICOS E A EFICÁCIA REGULATÓRIA DA TRIBUTAÇÃO SELETIVA

O lobbying conforme visto anteriormente, pode intervir em diversos setores e áreas, Legislativo, Executivo e Judiciário. Neste capítulo, o foco recaiu sobre a atuação dos lobistas na criação do imposto seletivo, especialmente na exclusão dos agrotóxicos da lista do respectivo imposto.

A sociedade tem acompanhado nos últimos anos, através dos noticiários como os lobistas tem atuado, muitas vezes envolvidos em esquemas de corrupção, aprovações de Medidas Provisórias, Leis, fraudes em licitações, dentre outros.

as atividades dos escritórios de lobby não dizem respeito apenas ao “acompanhamento” dos processos. Muitas vezes esses escritórios são responsáveis pela elaboração do projeto e pelo encaminhamento

das providências burocráticas necessárias para o encaminhamento de processos ao Ministério. Ao receber informações privilegiadas dos funcionários federais, informam aos prefeitos e governadores quais verbas serão liberadas e como devem proceder para ter acesso a essas verbas (Oliveira, 2005, p. 32).

Ocorre que, o lobbying não foi criado com o intuito de corromper os agentes políticos, mas sim de fortalecer a atuação e participação de determinado seguimento da sociedade do Congresso, fortalecendo o seu seguimento, entretanto, na prática não acontece desta forma.

O intuito da utilização do lobbying é estar nos centros das decisões, participando e colaboração com o que for decidido no Legislativo, atuando segundo a expertise que possuem na sua área de atuação.

Na prática, contudo, essa expectativa não se concretizou. A atuação do lobbying durante a reforma tributária demonstrou que diversos setores conseguiram propor ajustes ao Projeto de Lei, garantindo participação efetiva de entidades influentes. Essa intervenção, impulsionada pela capacidade de articulação política de certos grupos econômicos em defender seus interesses, acabou comprometendo os princípios centrais da reforma – como a neutralidade e a simplificação –, acentuando ainda mais as disparidades tributárias.

O IS veio para coibir o uso de produtos que fizessem mal à saúde e ao meio ambiente, incidindo sobre a extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, entretanto, nem tudo que é considerado prejudicial à saúde está previsto na regulamentação da LC 215/25, conforme observa no quadro abaixo:

Bens e produtos	Descrição/NCM
Veículos	87.03; 8704.21 (exceto os caminhões); 8704.31 (exceto os caminhões); 8704.41.00 (exceto os caminhões); 8704.51.00 (exceto os caminhões); 8704.60.00 (exceto os caminhões); 8704.90.00 (exceto os caminhões); ressalvados os veículos com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou dos órgãos de Segurança Pública
Aeronaves e Embarcações	8802, exceto o código 8802.60.00; e embarcações com motor classificadas na posição 8903; ressalvadas as aeronaves e embarcações com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou dos órgãos de Segurança Pública
Produtos fumígenos	2401; 2402; 2403; 2404
Bebidas alcoólicas	2203; 2204; 2205; 2206; 2208
Bebidas açucaradas	2202.10.00
Bens minerais	2601; 2709.00.10; 2711.11.00; 2711.21.00
Concursos de prognósticos e Fantasy sport	

Verifica-se que, há produtos que são prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, entretanto, não estão presentes na lista mencionada, o que demonstra uma atuação negativa do lobbying diante desta regulamentação.

Paralelo a isso, observa-se que, os agrotóxicos não estão previstos na lista acima e isso ocorre por um motivo muito claro, qual seja, a atuação dos lobistas em retirar a seletividade dos agrotóxicos.

O setor dos agrotóxicos no Brasil, que representa um dos maiores mercados do mundo, possuem grupos de pressão articulados politicamente exercendo influência direta no Legislativo, fazendo

com que haja flexibilização nas regras de registro bem como no uso e controle dos agrotóxicos.

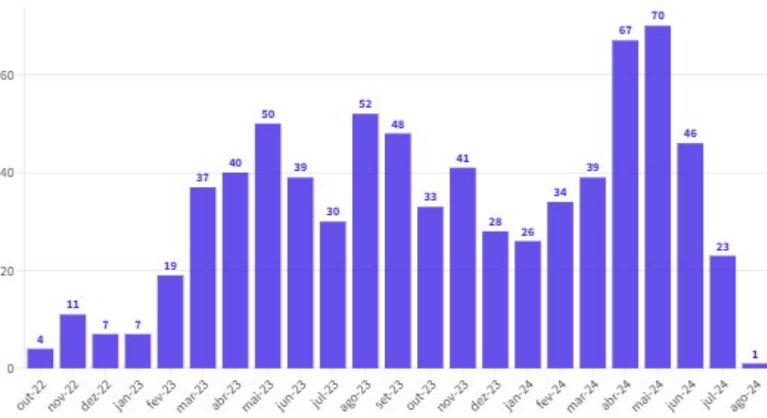
Diante disso, a eficácia regulatória estaria relacionada a prática de comportamentos aceitáveis para o interesse público, ocorre que, diante dessa fragilidade da atuação estatal, pela falta de regulamentação própria, não estão protegendo os direitos fundamentais da coletividade, como o direito à saúde e à preservação ambiental.

As empresas transnacionais como Basf, Bayer e Syngenta, representantes do agronegócio (bancada ruralista) no Congresso e agentes técnicos vinculados a institutas de pesquisa formam o setor de articulação na definição de novas e regras que envolvam seu setor.

Neste sentido, observa-se que, entre agosto e setembro de 2023, enquanto o Congresso Nacional estudava os vetos¹⁴⁸ do presidente da República à Lei 14.785, de 2023, os lobistas, ligados ao agronegócio e à indústria química, estiveram presentes no Senado Federal discutindo sobre a reforma tributária

Através do quadro abaixo é possível verificar o quanto os compromissos dos lobistas do Executivo entre 2022-2024 subiu entre os meses de abril a junho de 2024.

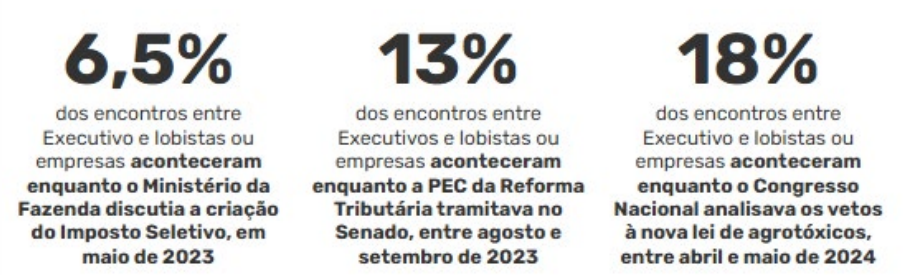
Quantidade de compromissos de lobistas do agro com autoridades do Executivo federal
2022-2024



Fonte: Flávia Schiochet, O Joio e O Trigo, 2024

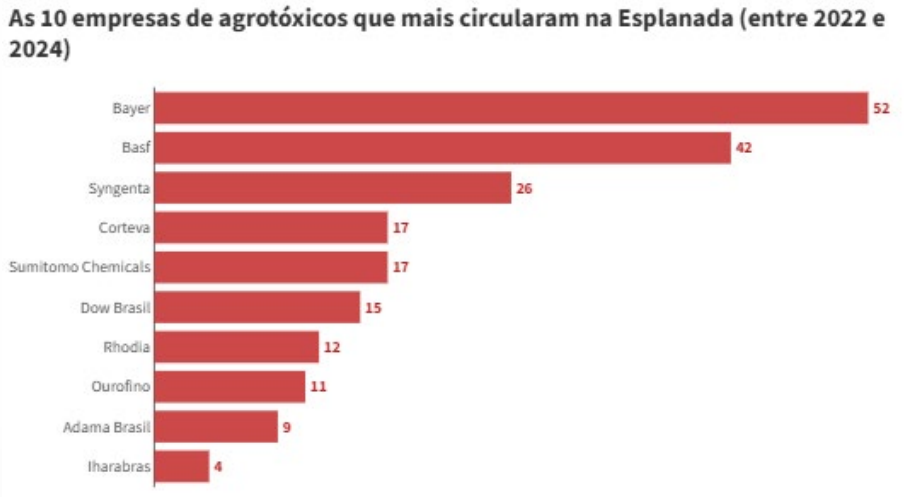
148 O presidente da República ao sancionar a Lei 14.785/2023 vetou 17 dispositivos

Esses números subiram exatamente quando o Senado discutia acerca da EC 123/2023 e a criação do imposto seletivo bem como quando se discutiam os vetos à nova Lei dos Agrotóxicos bem como a Lei Complementar regulamentando a EC 123/2023.



Fonte: Flávia Schiochet, O Joio e O Trigo, 2024

As empresas dos agrotóxicos que mais circularam na Esplanada formam as dez abaixo elencadas e, estas fizeram “205 ‘visitas’ aos Ministérios. Os três primeiros lugares foram ocupados por Bayer, Basf e Syngenta”, o que mais chama atenção é que, as atas das reuniões ou estão em branco ou foram preenchidas de forma abstrata, sem detalhar o assunto abordado naquela reunião (Schiochet, 2014, s.n.).



Fonte: Flávia Schiochet, O Joio e O Trigo, 2024

Enquanto verifica-se a influência dos lobistas durante a discussão da reforma tributária no Senado, percebe-se o enfraquecimento as instituições responsáveis pela avaliação dos riscos, como está acontecendo com o IBAMA e ANVISA, ao flexibilizar os critérios acerca da toxicidade ao facilitar o registro das substâncias, proibidas em outros países, através da Lei 14.785/23.

Neste espeque verifica-se, através do quadro abaixo as “inovações” trazidas pela respectiva lei e da anterior, demonstrando a regressividade institucional.

Quadro comparativo:

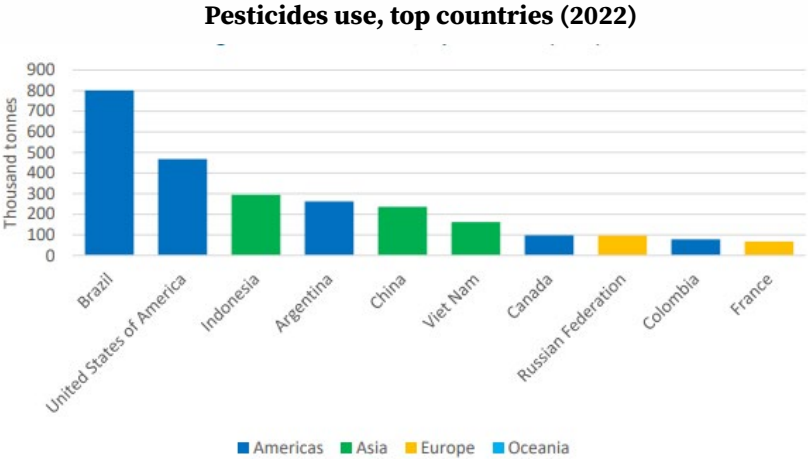
Lei 7.802/1989	Lei 14.785/2023
Princípio da precaução: proibição de registros sem comprovação de segurança	Adoção do critério de "risco aceitável", flexibilizando registros
Exigência de análise tripartite (Anvisa, Ibama, Ministério da Agricultura)	Centralização de decisões no Ministério da Agricultura
Proibição de agrotóxicos cancerígenos ou teratogênicos	Permissão condicional, mesmo para substâncias banidas no exterior

Apesar da recomendação dada pelo Governo bem como pelo Conselho Nacional de Saude (CNS), do Conselho Nacional de Segurança Alimentar (Consea) e pela Comissão de Direitos Humanos da instituição do imposto seletivo aos agrotóxicos, — e mesmo com a mudança na Lei dos Agrotóxicos, que representou um retrocesso para a vida e o meio ambiente —, o Conselho Nacional de Saúde segue alertando para os riscos dessas substâncias à saúde pública e defendendo medidas mais rigorosas de regulamentação. Verifica-se que pelo fato de ser um produto nocivo à saúde e ao meio ambiente, este deveria ser implementado pelo fato de vir estabelecido na CRFB bem como na LC 215/2025. Ocorre que, o agrotóxico é prejudicial tanto para a saúde como para o meio ambiente, o que deveria, ter consequentemente incidência do IS, afinal de contas o respectivo imposto veio trazendo

a extrafiscalidade ao imposto com a intenção de evitar o consumo dos produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, ocorre que, não foi o que aconteceu

com os agrotóxicos.

De acordo com Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura (FAO/ONU), mostra que desde 2011 até 2022, o Brasil usou mais agrotóxicos que os Estados Unidos e a China. Foram aplicadas 719,5 mil toneladas de veneno, enquanto nos EUA foram aplicadas 457 mil toneladas e na China foram aplicadas 244 mil toneladas, conforme dados abaixo:



Fonte: FAO. 2024. FAOSTAT: Pesticides Use

Verifica-se que, em 2022, graças à renúncia fiscal sobre os agrotóxicos, o Governos deixou de arrecadar R\$ 15 bilhões de acordo com a Associação Brasileira de Saúde Coletiva (Abrasco).

Insta mencionar que, a função regulatória do Estado está pautada na teoria econômica dos tributos extrafiscais, que são utilizados através da instituição do IS que busca reduzir o consumo dos produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, já a função arrecadatória poderá colocar o Estado como dependente desta receita.

Ocorre que, sempre existiu no Brasil, o incentivo ao uso do agrotóxico. Em 1965, para que agricultores conseguissem empréstimos

através do Sistema de Crédito Rural eles precisam destinar 15% do valor à compra de agrotóxicos. Em 1976, contatou-se que, 85% dos agrotóxicos vendidos no Brasil tinham sido comprados através do crédito rural.

Na década de 70, surgiram as primeiras regulamentações no mundo. Os Estados Unidos, através de estudos científicos, demonstraram os malefícios do uso dos agrotóxicos, neste mesmo período, começaram a aparecer os lobistas dos agrotóxicos bem como das indústrias químicas. Naquela época, quem ficava responsável pela regulamentação dos agrotóxicos era o Departamento de Agricultura, já em 1972, a responsabilidade passou a ser da *Environmental Protection Agency* (EPA), que assumiu as competências regulatórias.

A primeira regulamentação, do Brasil, só veio em 1989, através da Lei nº 7.802/1989 que regulamentava sobre a “pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos”, revogada pela Lei 14.785/2023, conhecida como “Lei do veneno”

Mesmo com os estudos demonstrando o quanto a utilização dos agrotóxicos faz mal ao meio ambiente e à saúde, O Brasil não regulamentou a redução do seu uso. Em 1997, eles tiveram redução de 60% no Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), e tiveram a isenção do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desde 2011.

Lado outro, a Fiocruz e a Abrasco vem alertando que a nova legislação representa um “risco irreversível à saúde da população e ao meio ambiente”, provocando impactos altamente nocivos para todos os seres humanos, principalmente aqueles que vivem e trabalham em áreas de intensa aplicação de pesticidas.

Observa-se com isso, que o princípio da não regressividade, aquele que garante aos cidadãos que os seus direitos anteriormente previstos não serão retirados, estão sendo constantemente violados.

Ou seja:

Não há interesse estratégico por parte do governo [de apresentar mensuração da renúncia fiscal]. Esse modelo do agro é uma armadilha fiscal e política. Ele gera superávit e, mesmo com os subsídios e isenções fiscais, continua gerando recurso pro país e governo. Isso cria uma dependência política, como nos votos no Congresso e coalizões político-partidárias e, além disso, o governo se torna dependente desse modelo para propor mudanças que alterem o cenário fiscal. (Firpo, 2020, s.n.)

Diante disso, verifica-se o descaso do governo, sob a alegação de estão gerando recursos para o país com a respectiva isenção, tanto é que a justificativa da retirada dos agrotóxicos do imposto seletivo se deu devido serem considerados defensivos e fertilizantes agrícolas, conforme determinado pelo Convênio ICMS 100/1997, podendo ter redução de 60% na base de cálculo do ICMS.

Cláusula primeira: Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I - inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasitocidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

A depender dos insumos agrícolas eles serão importantes para o desenvolvimento econômico e com isso, poderia existir uma tributação reduzida, entretanto, desconsiderar a toxidade de determinados

agrotóxicos, principalmente aqueles que fazem mal tanto a saúde como ao meio ambiente, seria irracional, ou seja, a carga tributária deveria ser proporcional aos malefícios causados.

Neste sentido, em 29/06/2016, por causa do Convênio nº 100/1997 foi proposta no STF, a ADI 5.553/DF, que questiona a constitucionalidade dos benefícios fiscais dados aos agrotóxicos, sendo inadmissível renúncia fiscal promovida pelo Estado para incentivar a sua utilização. O processo foi retomado em 2023 e, em junho de 2024, os ministros solicitaram aos órgãos responsáveis pela arrecadação de impostos nos níveis federal, estadual e municipal dados sobre essa renúncia, ocorre que, até o momento a ADI ainda não foi julgada, encontrando-se suspensão desde a audiência pública realizada em novembro de 2024.

Diante de toda discussão, eis que a Lei Complementar 214/2025, trouxe a regulamentação sobre o imposto seletivo, entretanto, os agrotóxicos, não serão tributados por ele, conforme demonstrado anteriormente, entretanto, não para por aí, os agrotóxicos foram enquadrados como sendo “insumos agropecuários”, considerados “essenciais” para a atividade agrícola., tendo com isso isenção de 60% em seus tributos, conforme preleciona o art.128 bem como o art. 130 da Lei nº. 214/2025

Art. 128. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas em **60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com:**

IX - insumos agropecuários e aquícolas;

Art. 138. Ficam **reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS** incidentes sobre o fornecimento dos insumos agropecuários e aquícolas relacionados no **Anexo IX** desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH e da NBS.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo somente se aplica aos produtos de que trata o Anexo IX desta Complementar que, quando exigido,

estejam registrados como insumos agropecuários ou aquícolas no órgão competente do Ministério da Agricultura e Pecuária.

ANEXO IX

**INSUMOS AGROPECUÁRIOS E AQUÍCOLAS
SUBMETIDOS À REDUÇÃO DE 60% (SESSENTA
POR CENTO) DAS ALÍQUOTAS DO IBS E DACBS**

ITEM	DESCRIÇÃO	NBS / NCM/SH
6	Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasitícidass, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores); todos destinados diretamente ao uso agropecuário ou destinados diretamente à fabricação de defensivo agropecuário; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	38.08 3824.99.89

Insta mencionar que as NBS 38.08 e 3824.99.89 referem-se a: produtos diversos das indústrias químicas, Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição; produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas (incluindo os constituídos por misturas de produtos naturais), não especificados nem compreendidos noutras p, Produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos noutras posições (NCM 3824.99.89).

Ou seja, além de não fazerem parte do IS, os agrotóxicos terão isenções fiscais e 60% de descontos no Imposto de Valor Agregado (IVA), ou seja, terá desconto tanto na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) como no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Neste esqueque, verifica-se que, a seletividade tributária é expressão de justiça fiscal e também exerce uma finalidade regulatória, entretanto, ela precisa ser utilizada de forma que haja diferenciação

no tratamento fiscal de acordo com a nocividade do produto e sua essencialidade (Amaro, 2019).

Ademais, a teoria da captura regulatória, demonstra que, os agentes privados utilizam-se da sua influência para desviar as decisões dos interesses públicos para os interesses particulares, influenciando os reguladores públicos negativamente, ou seja, “toda indústria tende a capturar a agência reguladora responsável por sua supervisão, moldando as regras a seu favor” (Stigler, 1971, s.n.).

A respectiva teoria veio para demonstrar os riscos da influência dos lobistas sobre a tributação seletiva, tendo em vista que, os setores mais afetados irão exercer maior pressão tanto nas agências reguladoras como sobre os parlamentares, seja para reduzir alíquotas, seja para ter isenções ou ampliar exceções, como aconteceu no setor dos agrotóxicos e das indústrias de produtos químicos. Diante disso, quando conseguem alcançar seus objetivos, há o esvaziamento do caráter regulador do imposto, deslegitimando a política pública.

Lado outro, verifica-se que, a função da tributação seletiva é extrafiscal, ou seja, ela se limita a evitar que o consumidor consuma determinados produtos por ser considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, neste sentido, a extrafiscalidade representa o uso do tributo como instrumento de intervenção indireta do Estado na ordem social e econômica (Derzi, 2003).

Verifica-se com isso, que o lobbying no caso envolvendo os agrotóxicos não foi feito da forma de forma a atender a coletividade, muito pelo contrário, foi utilizado para defender unicamente os interesses daquele setor, indo contra o que a própria CRFB previa ao regulamentar o IS incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo analisa a implementação do Imposto Seletivo (IS) no Brasil, diante disso foi possível verificar que, mesmo o IS representando um avanço na tributação pigouviana, sua aplicação foi reduzida devido a atuação de grupos de interesses da indústria química bem como do agronegócio.

O IS pode ser um instrumento poderoso para alinhar tanto o desenvolvimento econômico como a sustentabilidade, se fosse utilizado como previsto. Entretanto, enquanto não houver uma regulamentação do lobbying no Brasil, com transparência e equidade, a legislação continuará servindo interesses corporativos do que a própria sociedade, sendo perpetuado o ciclo de tributação onde as desigualdades ficam cada vez mais latentes.

Ocorre que, embora o IS tenha sido criado para desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, sua aplicação tem sido deturpada, pautada pelo lobbying de determinados seguimentos, especialmente do agronegócio e das indústrias químicas, que conseguiram retirar a tributação do IS nos agrotóxicos, além de terem mantido os benefícios fiscais que são objetos da ADI 5.553/DF desde 2006.

A ausência de regulação do *lobbying* no Brasil cria desigualdades insustentáveis na representação de interesses, enquanto determinados setores dispõem de acesso privilegiado aos centros da decisão bem como recursos financeiros de grande monta, a sociedade civil, Anvisa, IBAMA, dentre outras, veêm sua capacidade de influência reduzida, demonstrando um profundo abismo criado entre as classes, o que ocorreu com a publicação da LC 214/2025, que classificou os agrotóxicos como insumos agrícolas, não levando em consideração o potencial lesivo à saúde nem ao meio ambiente.

O Brasil lidera o consumo dos agrotóxicos, 719,5 mil toneladas em 2022, com 13,73% dos óbitos por intoxicação entre 2013-2023 e no meio ambiente. Lado outro as renúncias fiscais ultrapassam R\$15

bilhões anuais, conforme demonstrado pela Abrasco demonstrando a desconexão da tributação seletiva na reforma regulatória e política.

Para sanar o problema apresentado é preciso regulamentar o lobbying dando transparência nos processos decisórios possibilitando acesso a todos os setores, uma vez que o lobbying, utilizado da forma correta, visando criar um diálogo entre o executivo, responsáveis por criarem as políticas públicas e, os entes privados estabelecendo um processo democrático assegurando voz a todos os setores, inclusive os marginalizados. Além disso precisa fazer a inclusão dos agrotóxicos entre os bens tributáveis pelo IS com alíquota escalonada conforme grau de toxicidade (com base em classificação da Anvisa) bem como a regulamentação do lobby com exigência de relatórios públicos periódicos das interações entre lobistas e parlamentares e a revisão do Convênio ICMS 100/97 sob controle de constitucionalidade concentrado, como reforço ao debate da ADI 5.553.

Ou seja, a efetividade do IS dependerá da capacidade de romper a captura regulatória e construir processos mais inclusivos e transparentes reforçando a justiça ambiental e fiscal fazendo com que a tributação extrafiscal seja eficaz para o interesse público.

A ausência de mecanismos efetivos para neutralizar as influências das indústrias químicas e do agronegócio faz com que o IS se torne um clássico exemplo da inovação tributária esvaziada, fazendo com que o Brasil replique os modelos que privilegiam a arrecadação sobre a regulação, demonstrando mais uma vez o interesse em manter as injustiças fiscais e ambientais.

REFERÊNCIAS

ABRASCO – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SAÚDE COLETIVA. **Dossiê Abrasco:** um alerta sobre os impactos dos agrotóxicos na saúde. Rio de Janeiro: EPSJV; São Paulo: Expressão Popular, 2015.

Agrotóxico, o assunto ignorado pela reforma tributária. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2024/07/30/agrotoxico-o-assunto-ignorado-pela-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 mai. 2025

ABRASCO – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SAÚDE COLETIVA. **Reforma Tributária:** caminhos para a promoção da saúde e justiça social no brasil. file:///C:/Users/izabe/Downloads/ABRASCO- relatorio-reforma-tributaria.pdf.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 25^a ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANVISA. **Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos** – PARA Plano Plurianual 2023-2025 – Ciclo 2023. <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/agrotoxicos/programa-de-analise-de-residuos-em-alimentos/arquivos/relatorio-2013-para-2023>

BORIN, Jair. **O lobby na imprensa:** tipificação e formas de atuação. Cadernos de Jornalismo e Editoração, São Paulo, n. 22, 1988.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jun. 2025

BRASIL. **Convênio ICMS 100/97**. https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100_97

BRASIL. **Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992**. Promulga o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 jun. 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, 21 dez. 2023.

BRASIL. **Lei 14875 de 27 de dezembro de 2023.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114785.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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 mai. 2025

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**, 2024. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:51673. Acesso em: 29 mai. 2025

BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 203, de 1989.** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1567>. Acesso em: 29 mai. 2025

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019.** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 20 mai. 2025

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 18 mai. 2025

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **A G .Reg. No Recurso Extraordinário 658.171 Distrito Federal** (RE 658.171 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º/04/2014). Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5716326>. Acesso em: 15 mai. 2025

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. 2ª Edição -Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COLCHERO, M. et al. **After Mexico Implemented a Tax, Purchases of Sugar-Sweetened Beverages Declined**. Health Affairs, v. 36, n. 3, 2017. Disponível em: <https://www.healthaffairs.org/doi/10.1377/hlthaff.2016.1231>. Acesso em: 15 mai. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário da extrafiscalidade**. São Paulo: Malheiros, 2003.

EUROPEAN COMMISSION. EU Emissions Trading System (EU ETS). 2024. Disponível em: https://ec.europa.eu/clima/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets_pt. Acesso em: 15 mai. 2025.

FAO – FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION. The state of the world's biodiversity for food and agriculture. Rome: FAO, 2019.

FAO. **Pesticides use and trade 1990–2022**. Disponível em: <https://openknowledge.fao.org/server/api/core/bitstreams/a8a8c2c8-ee36-42e8-a619-7e73c8daf8a6/content>. Acesso em: 15 mai. 2025.

FIORILLO, Celso Antonio P. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro** - 25ª Edição 2025 . 25. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2024

FIRPO, Marcelo. **Uma política de Incentivo fiscal a agrotóxicos no Brasil é injustificável e insustentável**, 2020. <https://contraosagrototoxicos.org/wp-content/uploads/2023/06/Relatorio-Abrasco-Desone racao-Fiscal-Agrotoxicos-17.02.2020.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2025.

GALARO, Fernanda. **Câmara tem ao menos 443 lobistas credenciados**; projeto prevê regulamentar atividade. Câmara tem ao menos 443 lobistas credenciados; projeto prevê regulamentar atividade | Política | G1

GRAZIANO, Gigi. **Lobbying, troca e definição de interesses**: reflexões sobre o caso americano. Dados, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 317-340, 1994.

IPEA, 2024 https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:51673 LEMOS, Roberto Jenkins. **Lobby: direito democrático**. São Paulo: Sagra, 1988

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário** - 15ª Edição 2025 . 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINISTÉRIO do Trabalho reconhece lobby como profissão. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-20/ministerio-trabalho-reconhece-lobby-profissao/>. Acesso em: 15 mai. 2025.

MENEZES, Farley Soares. **O novo imposto seletivo como acoplamento estrutural entre os subsistemas do direito tributário e da economia**. 2024

MORAES, Rodrigo Fracalossi. **Quantitativos da OCDE e o Brasil: governança pública** Organizador Renato Baumann Volume 3 Série - Cidade Rio de Janeiro Editora Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) Ano 2024

OECD (2022), **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise**, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em 20 mai. 2025

OLIVEIRA, Andrea Cristina de. **Breve histórico sobre o desenvolvimento do lobbying no Brasil**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/168/ril_v42_n168_p29.pdf. Acesso em: 22 mai. 2025

PEÑALOZA, Rodrigo. **Externalidades e o Teorema de Coase** . Disponível em: <https://milesmithrae.medium.com/externalidades-e-o-teorema-de-coase-rodrico-pe%C3%B1aloza-dez-2015-6ebb29f90120>. Acesso em: 202 mai. 2025.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1920. PIVATO, Jakeline. **Da Campanha Permanente contra os Agrotóxicos e Pela Vida, Inconstitucionalidade da Lei do “Pacote do Veneno” é questionada no STF**. Disponível em: <https://www.noticiasustentavel.com.br/pacote-veneno-inconstitucionalidade/>. Acesso em: 15 mai. 2025.

RÖDL & PARTNER. **Imposto sobre o plástico**: italia. Disponível em: <https://www.roedl.com/insights/plastic-tax/italy-eu-green-deal>. Acesso em: 15 mai. 2025.

RODRIGUES, Talita. **Dossiê Abrasco**: um alerta sobre os impactos dos agrotóxicos na saúde, Fiocruz, 20 abr. 2015. Disponível em: <https://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/reportagem/dossie-abrasco-um-alerta-sobre-os-impactos-dos-agrotoxicos-na-saude>). Acesso em: 15 mai. 2025.

SCHIOCHET, Flávia. **Sete fatos sobre o lobby dos agrotóxicos**. Disponível em: <https://ojoioeotriga.com.br/2024/08/sete-fatos-sobre-o-lobby-dos-agrotoxicos/#:~:text=A%20maior%20frequ%C3%AAncia%20de%20lobistas,abril%20e%20maio%20de%202024>. Acesso em: 20 mai. 2025.

STERN, Nicholas. **The economics of climate change**: the Stern review. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. Stigler, George J. **The Theory of Economic Regulation**. The Bell Journal of Economics, 1971.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel C.; PORTO, Lais K. **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. (Coleção IDP). São Paulo: Grupo Almedina, 2023.

ORÇAMENTO VERDE DEMOCRÁTICO E O DILEMA AMBIENTAL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE ACERCA DA CEGUEIRA CLIMÁTICA DIANTE DO NOVO ARCABOUÇO FISCAL

*Helen Cristiany Pimenta de Oliveira*¹⁴⁹

*Leni Maria Pereira Silva*¹⁵⁰

*Pedro Andrade Matos*¹⁵¹

*Rafael Soares Duarte de Moura*¹⁵²

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

149 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>

150 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>

151 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>

152 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.

Abstract:

This article critically analyzes the absence of green fiscal mechanisms in Brazil’s New Fiscal Framework (NAF), established by Complementary Law No. 200/2023, and its implications for the effectiveness of environmental policies in the country. The study shows that, although the NAF has replaced the spending cap and provided greater budgetary flexibility, it maintains a traditional fiscal rationality disconnected from the constitutional principles of sustainability and the socio-environmental function of the public budget. The research presents an empirical analysis of federal budget data from 2018 to 2024, revealing that resources allocated to the environment represent less than 0.1% of the total federal budget, thus evidencing a form of “climate blindness” in fiscal management. The paper proposes the adoption of a green budget, incorporating mechanisms such as green budget tagging, binding environmental targets, and democratic participation, in order to align fiscal policy with constitutional and international commitments to climate justice and intergenerational sustainability. It concludes that the effective integration of sustainability into budgetary policy is an essential condition to overcome the historical

marginalization of the environmental agenda and to establish an ecological fiscal state in Brazil.

Keywords:

Green Budget; New Fiscal Framework; Environmental Sustainability; Climate Justice; Public Policy; Green Budget Tagging; Climate Blindness; Socio-environmental Budget Function.

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 locus 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 Paris¹⁵³.

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 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

153 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.

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 Bolsonaro¹⁵⁴, 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 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,

154 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> >

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 Federal¹⁵⁵, 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 selecionando 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 foi 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.

155 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 percentual 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 necessidades 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 participação cidadã, com ênfase na participação 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://greenfiscalspolicy.org>. Acesso em: 18 jul. 2025.

A REFORMA TRIBUTÁRIA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA UMA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EFICIENTE

Ana Lúcia Ribeiro Mól ¹⁵⁶

Erika Daniella Rodrigues Oliveira Rabelo ¹⁵⁷

RESUMO

O presente estudo analisa os desafios e perspectivas para uma fiscalização tributária eficiente a partir da Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com ênfase na criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e necessidade de uma fiscalização tributária efetiva como condição para a concretude do novo modelo normativo. A simplificação e a unificação dos tributos são insuficientes para a garantia da justiça fiscal, bem como para o aumento da arrecadação, sendo necessário o fortalecimento dos mecanismos de controle, transparência e cooperação entre os entes da federação. O estudo apresenta propostas de novos parâmetros de fiscalização integrados ao modelo do IBS, além de enfatizar a necessária modernização tecnológica, da atuação do Comitê Gestor e da adoção de uma cultura de conformidade. Há registros, no final, de encaminhamentos futuros como: fortalecimento da administração dos demais tributos, capacitação institucional e recorrentes avaliações dos efeitos da Reforma Tributária. A metodologia utilizada no estudo foi conduzida a partir de uma revisão bibliográfica sobre textos que envolvem a temática e a própria legislação constitucional e infraconstitucional correspondente, com aplicação da técnica de pesquisa exploratória.

156 Doutora em Proteção dos Direitos Fundamentais pela Universidade de Itaúna, MBA em Direito Tributário pela FGV, professora da Universidade Estadual de Montes Claros, anaribeiramol@gmail.com;

157 Mestra em Direito Público e Evolução Social. Procuradora Jurídica da Câmara Municipal de Capitão Enéas; professora do Serviço de Assistência Jurídica (SAJ) da Universidade Estadual de Montes Claros - MG, profdaniellarabelo@gmail.com;

Palavras-chave: Fiscalização tributária eficiente; Imposto sobre bens e serviços; Reforma tributária.

ABSTRACT

This study analyzes the challenges and prospects for efficient tax inspection based on the Tax Reform established by Constitutional Amendment No. 132/2023, with an emphasis on the creation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the need for effective tax inspection as a condition for the concreteness of the new regulatory model. The simplification and unification of taxes are insufficient to guarantee fiscal justice, as well as to increase revenue, requiring the strengthening of control, transparency and cooperation mechanisms between the federation's entities. The study presents proposals for new inspection parameters integrated into the IBS model, in addition to emphasizing the necessary technological modernization, the performance of the Management Committee and the adoption of a culture of compliance. In the end, there are records of future steps such as: strengthening the administration of other taxes, institutional training and recurring assessments of the effects of the Tax Reform. The methodology used in the study was conducted based on a bibliographical review of texts involving the topic and the corresponding constitutional and infra-constitutional legislation itself, applying the exploratory research technique.

Keywords: Efficient tax inspection, Tax on goods and services, Tax reform.

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária, delineada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, buscou implementar uma reestruturação profunda no sistema tributário nacional, de modo a simplificar a tributação e as obrigações fiscais daí decorrentes, bem como fixar parâmetros de equidade e transparência fiscais.

O principal mote da reforma foi promover a substituição de cinco tributos até então existentes – PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), por dois: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita será destinada aos Estados e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que se destinará à União.

A normativa que inicialmente regulamenta as novas regras constitucionais é a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que instituiu os novos tributos, possuindo um papel de extrema relevância na consecução das finalidades pretendidas pelo legislador constituinte derivado.

Certo é que, tanto as normas constitucionais, como a legislação regulamentar foram responsáveis por estabelecer mudanças profundas em diretrizes até então arraigadas na tributação brasileira, especialmente porque previu tributo de competência compartilhada entre entes tributantes diversos, o IBS. Esse tributo será gerenciado pelo Comitê Gestor, órgão paritário composto por representantes dos Estados e dos Municípios.

Obviamente, essa sistemática gerou reflexos nas formas de fiscalização tributária, que poderão desbordar da perspectiva específica desse imposto para impactar também essa atividade dos entes tributantes em relação aos demais tributos de sua competência, tendo o potencial de contribuir para uma maior eficiência na arrecadação tributária como um todo.

A análise das novas perspectivas da fiscalização tributária trazida pela Reforma Tributária é, assim, o objetivo dessa pesquisa, que pretende traçar um panorama geral dos reflexos prováveis dessas mudanças especialmente em relação aos Estados e aos Municípios.

O direcionamento do estudo foi conduzido a partir de uma revisão bibliográfica sobre textos que envolvem a temática e a própria

legislação constitucional e infraconstitucional correspondente, com aplicação da técnica de pesquisa exploratória.

A partir dessa metodologia, foi realizada uma abordagem sobre a relevância da fiscalização eficiente, destacando-se os desafios atuais da governança tributária, especialmente no que se refere à atuação do Comitê Gestor, órgão público, de gestão compartilhada, responsável por uniformizar legislações e procedimentos referentes ao IBS. Em seguida, delineou-se as diretrizes trazidas pela Reforma Tributária quanto à atividade fiscalizatória desse tributo, momento em que foram apresentadas as principais mudanças trazidas pela legislação a esse respeito.

1. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

A recente Reforma Tributária, consolidada na órbita constitucional, evidencia a simplificação do sistema através de uma unificação de tributos importante, no intuito de superar um quadro até então marcado pela complexidade, sobreposição de tributos, elevada litigiosidade, além do alto custo de conformidade. No entanto, a transição, longa e gradual, impõe o robustecimento das estruturas de fiscalização para atingir efetividade e propiciar a justiça do novo modelo.

A República Federativa do Brasil gerencia a reestruturação do seu fundamento tributário, sobretudo, sobre o consumo, apresentando proposta de uma administração compartilhada do IBS por estados e municípios, capitaneada pelo Comitê Gestor. Deveras, eficiência e modernidade traduzem sustentáculo dessa medida, que almejou concretizar uma coordenação articulada, com sistemas de informação interoperáveis.

Contudo, tal proposta poderá redundar em desafios, porquanto o gerenciamento unificado do tributo certamente demandará uma coesão entre os entes subnacionais em certos aspectos da arrecadação

e divisão das receitas tributárias, que se avulta dificultoso ante a pluralidade e diversidade federativa do Brasil.

Nesse sentido, as perspectivas implementadas pela nova normativa devem ser necessariamente acompanhadas de uma atitude efetiva por parte dos entes federados, para que a tributação cumpra sua meta de sustentabilidade fiscal, sem se descurar, por óbvio, da proteção dos direitos fundamentais do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Na esteira desse pensamento, o desenho do novo “quadro tributário” anuncia oportunidade de reformulação, não apenas dos tributos, como também da atuação do Fisco. Para a realização da função de forma satisfativa, todo o procedimento de tributação deve ser norteado pelo princípio da eficiência, através de mecanismos informatizados, inteligentes e preventivos.

Para fixar os parâmetros da atuação estatal nesses moldes, é preciso que sejam delineadas as diretrizes estruturantes do princípio em foco. Assim é que a eficiência perfaz-se hoje em um dos pilares da Administração Pública, com relevo constitucional. A Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1998 alargou o rol dos princípios básicos para incluir o princípio da eficiência de forma expressa, passando o art. 37 da Constituição a ter a seguinte redação:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Brasil, 1988)

A inclusão do princípio impôs à Administração Pública o dever de atuar com presteza, perfeição e rendimento funcional, além de nutrir observância à legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. No contexto tributário, a exigência confere a correta arrecadação dos tributos, como também a racionalização da completude do sistema

tributário, para a promoção da justiça fiscal, segurança jurídica e realização de direitos sociais.

Com a Reforma Tributária, evidenciada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, sobreveio nova centralidade ao princípio da eficiência, precipuamente no que pertine à administração tributária integrada, à simplificação do sistema tributário, à transparência e à possibilidade de redução de litígios.

Notadamente vislumbra-se a promoção da eficiência para robustecer o sistema tributário como compreensível não apenas para contribuintes e responsáveis tributários, mas para a Administração Pública, suplantando o status constitucional originário para a necessária transformação da administração tributária brasileira.

Na conjuntura da fiscalização tributária, pós reforma, a preocupação em relação à sua eficiência assume ainda mais relevância, ante as mudanças estruturais que se desenham com o surgimento de novos tributos, além da substituição de tributos antigos, o que tem o potencial de impactar nas receitas tributárias dos entes federados. A ideia, portanto, é efetivar os preceitos próprios e delineadores dessa diretriz principiológica, que é orientada pela celeridade, economicidade, qualidade e resultado pela Administração Pública para que toda a implantação do texto reformado se dê sem que haja prejuízos na arrecadação tributária.

A essência do princípio da eficiência verte um sistema tributário cujas regras sejam acessíveis para reduzir a complexidade tributária e, como resultado, confirmam a superação do alto custo de conformidade e da costumeira judicialização de questões tributárias contornadas pela morosidade decisória e pela carência de previsibilidade negocial, possibilitando segurança jurídica.

Essa diretriz ainda exige que a unificação e simplificação da tributação viabilize técnicas modernas de fiscalização, com adoção de sistemas eletrônicos integrados de forma eficiente, o que pode ser bem implementado com os padrões pensados a partir da Reforma Tributária. Não se olvida, ainda, da transparência e facilidade na

apuração tributária de tributos integrados, percebidas através da base tributável mais ampla, com menos exceções.

Todos esses critérios, contudo, devem ser aproveitados da melhor forma possível para que seja assegurada, no mínimo, a arrecadação tributária já existente pelo sistema anterior, eis que o contrário poderá comprometer a capacidade de financiamento de políticas públicas, esmaecendo o pacto federativo.

Por centro, o princípio da eficiência traduz ponte necessária à evolução da administração tributária que sobressalta o modelo sancionador para vigência de um modelo cooperativo e eficiente, calcado na perspicuidade e na ética atinentes à promoção da justiça fiscal, garantindo, desse forma, os recursos essenciais à manutenção das funções estatais e ao equilíbrio entre os sujeitos da relação jurídico-tributária.

2. ANÁLISE PRELIMINAR SOBRE O PAPEL DO COMITÊ GESTOR

Na seção anterior, pretendeu-se destacar a importância que uma fiscalização eficiente é capaz de produzir para o Estado. E nem poderia ser diferente, já que se trata de um tema sensível, que merece uma atenção especial dos entes tributantes tendo em vista sua importância para a própria garantia do efetivo recolhimento dos tributos devidos pelos contribuintes e responsáveis tributários.

Dada sua relevância no contexto da tributação, percebe-se que o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que até então se encontra estabelecido com a Reforma Tributária **não foi omissso quanto** às diretrizes que deverão ser seguidas nessa seara.

Diante de seu relevante papel dentro do sistema tributário, as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a quem cabe a atividade fiscalizatória dos tributos, são destacadas no texto constitucional como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, devendo ser-lhes destinados recursos

prioritários para a execução de suas funções (art. 37, inciso XXII, da CRFB/88).

Sua previsão na lei maior do país se dá pelo fato de que a efetividade do poder de tributar é recrudescida ou fragilizada, a depender da atuação fiscalizatória do ente público. Para garantir um saldo positivo sob essa perspectiva, as atribuições da administração tributária são amplas por expressa previsão no Capítulo I, do Título IV Código Tributário Nacional (CTN), mas não são ilimitadas. Necessariamente devem ser respeitadas as diretrizes legais específicas da tributação, bem como parâmetros mínimos de proteção ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, de modo a que sejam resguardados seus direitos e garantias fundamentais (Janini; Pulcinelli, 2016).

A atividade de fiscalização, em geral, é mais demandada em situações de elevadas cargas tributárias. É que há uma relação direta de proporcionalidade entre uma tributação densa e a evasão fiscal, porquanto, para serem desonerados de alguma forma, especialmente em situações de recessão, os agentes econômicos buscam subterfúgios para diminuir o pagamento de tributos (Batista Júnior, 2012).

A Reforma Tributária não estabeleceu perspectivas de redução da carga tributária propriamente, mas de diminuição da complexidade do sistema de tributos, especialmente porque cinco tributos até então existentes foram condensados em dois.

A redução do número de tributos, de um lado, e a unificação de legislações tributárias e de formas de arrecadação, de outro são medidas implementadas pela Reforma Tributária que tendem a mudar o cenário de evasão fiscal em relação aos tributos incidentes sobre o consumo. Espera-se, a partir dessas mudanças, uma diminuição dos custos administrativos e operacionais para o contribuinte e para o Fisco, ensejando menor resistência ao cumprimento das obrigações principais e mais eficiência na gestão dos tributos (Harzheim, 2024).

Do lado do Fisco, tem-se que a adoção de um sistema tributário mais uniforme, com regulamentação normativa única e procedimentos padronizados, resulta na otimização das atividades fiscalizatórias. A unificação dos elementos tributários e do regime de apuração da

tributação sobre o consumo certamente conduz a exigências mais simples e eficientes de atuação da administração tributária.

Ainda na perspectiva de simultaneamente descomplicar e congregar a fiscalização tributária, a Reforma Tributária previu a necessidade de instituição de um Comitê Gestor do imposto de competência compartilhada entre Estados e Municípios, o IBS. Sua atuação mostra-se determinante para a concretização equilibrada das mudanças na tributação nessa seara.

Segundo as modificações implementadas no texto constitucional, não obstante o IBS ser fiscalizado pelos próprios entes subnacionais, caberá ao referido comitê, que será composto por representantes dos entes subnacionais, promover a supervisão sobre as medidas tomadas nesse fim, de modo a assegurar a integração do sistema (Timóteo Júnior, 2025).

A atuação do Comitê Gestor envolve a instituição de um regulamento único, com adoção de medidas de uniformização da interpretação e da aplicação das normas relativas ao imposto. Caberá, ainda, a esse órgão promover a respectiva arrecadação do tributo e a correspondente distribuição das receitas arrecadas entre Estados, Distrito Federal e Municípios, o que será feito somente depois de realizadas as compensações devidas. Também está inserida em suas atribuições o julgamento dos processos administrativos tributários, em que eventualmente seja questionado o lançamento e cobrança desse tributo (art. 156-B, da CRFB/88).

Não se olvida que, diante das funções a serem exercidas pelo Comitê Gestor, seja imperiosa a garantia de representatividade adequada dos entes federados, especialmente dos municípios. A representação, de modo algum, pode ser relegada a uma previsão normativa¹⁵⁸, mas deve ser materialmente efetivada, de modo a que seja capaz de refletir a voz de todos em suas deliberações (Yamamoto; Fratini, 2021).

158 A Lei Complementar nº 214/2025 previu que a composição do Comitê Gestor se dará de forma paritária, sendo 27 membros que representarão os Estados e o Distrito Federal, e 27 membros que representarão os Municípios.

Certamente, este é um dos desafios da adequada implementação da Reforma Tributária, porquanto é notória a desigualdade que existe entre os mais de 5.500 municípios do país (IBGE, 2024), o que pode resultar no enfraquecimento da participação dos entes municipais de menor expressividade populacional, que correm o risco de terem sua influência decisória significativamente reduzida nesse órgão.

De toda sorte, a atuação autônoma de todos os entes subnacionais, inclusive de todos os municípios, manteve-se incólume na instituição do IBS pelo menos quanto ao lançamento e fiscalização do tributo, já que essas atividades ainda serão realizadas pelas administrações tributárias estaduais e municipais.

3. NOVOS RUMOS DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: PARÂMETROS APLICÁVEIS AO IBS

Como apontado anteriormente, o IBS é um tributo de competência partilhada entre Estados e Municípios. Apesar da existência de um Comitê Gestor, com função relevante para a uniformização de normas e procedimentos e para centralização da arrecadação do tributo, seu lançamento e fiscalização ficarão a cargo dos entes subnacionais (Timóteo Júnior, 2025).

Não obstante, as normas de implementação da Reforma Tributária têm previsto meios de integração entre as administrações tributárias, inclusive em nível federal, possibilitando que os sistemas de fiscalização sejam aprimorados reciprocamente entre Estados e Municípios, de modo a instituir-se diretrizes importantes sobre a perspectiva de uma governança fiscal cooperativa.

O art. 58, da Lei Complementar nº 214/2025 retrata essa constatação, ao estabelecer que a União, por meio da Secretaria da Receita Federal, e os Estados e Municípios, através do Comitê Gestor, deverão atuar conjuntamente para concretizar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS, a par de sistemas próprios de gestão desses tributos.

No mesmo sentido, o art. 325 da mencionada lei estabelece que as administrações tributárias federal, estaduais e municipais compartilharão, em um sistema único, os registros de início e fim das fiscalizações daqueles tributos. Mais, poderão usar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas constantes de lançamento levado a cabo por outro ente federado.

Essas normativas demonstram a possibilidade de amplo compartilhamento e cruzamento de dados entre os Fiscos, delineando um campo proveitoso para sua autuação em rede, que poderá estimular o emprego de novas tecnologias na atividade fiscalizatória, justamente para permitir que essa interlocução se efetive. Não se olvida que os meios e instrumentos digitais mostram-se essenciais para que o acesso e a troca de informações se deem de maneira mais ágil e ampla, com ganhos expressivos para a modernização dos procedimentos voltados para essa finalidade.

De outra banda, o aprimoramento desse intercâmbio entre os entes tributantes evita duplicidade de atividades fiscalizatórias em relação a um mesmo sujeito passivo, torando as ações mais coordenadas e eficientes, além de diminuir os custos operacionais e possibilitar um melhor aproveitamento dos recursos públicos.

Além disso, essa atividade integrada permite que sejam empregadas nos lançamentos tributários informações mais robustas e anteriormente validadas, garantindo-se maior segurança jurídica na atuação fiscalizatória e implementando maior celeridade nesses procedimentos. Tal circunstância também resulta em maior uniformidade nas técnicas de fiscalização e lançamento, favorecendo a previsibilidade da conduta do Fisco e melhorando a transparência em sua atuação.

É importante destacar que essa forma de gestão é particularmente interessante para entes subnacionais que não possuem mecanismos aprimorados e mais modernos de fiscalização tributária, já que poderão utilizar-se de todo um arcabouço de elementos anteriormente apurados por administrações tributárias diversas para a efetivação da fiscalização a seu encargo.

Ressalte-se que ainda são incertos os efeitos da implementação integral de todas as mudanças no sistema tributário trazidas pela Reforma Tributária sobre a arrecadação, especialmente no que se refere aos orçamentos dos Estados e Municípios. Em particular, não se pode descartar a possibilidade de redução das receitas tributárias desses entes, uma vez que a arrecadação decorrente do IBS será objeto de partilha e deixará de ser integralmente destinada ao ente responsável pela cobrança.

Em função dessas circunstâncias, Estados e Municípios devem, ainda que de forma preventiva, buscar vias de assegurar mecanismos de minoração de uma eventual queda na arrecadação tributária, e uma delas certamente encontra-se no aprimoramento das técnicas de fiscalização dos demais tributos de sua competência, que poderão ser positivamente influenciadas pela cooperação fiscal implementada pela legislação já mencionada.

É interessante, nesse sentido, que os entes tributantes se organizem para melhor aproveitarem as inovações trazidas pela Reforma Tributária, utilizando-as em seu favor e em benefício de uma administração tributária pautada pela eficiência, e não o contrário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos pensamentos expostos, constata-se que o princípio da eficiência, pós-reforma tributária, alcança papel de instrumento prático de transformação da administração tributária brasileira quando orienta a criação de um sistema tributário funcional, além de racional, erigido para resultados possíveis, especialmente no que se refere à prestação de contas ao contribuinte.

O dever da Administração Pública de atuar com presteza, perfeição e rendimento funcional deságua na superação de limitações técnicas, estruturais e orçamentárias em suas administrações tributárias para a consecução de um dos principais objetivos da

Reforma Tributária: melhoria da eficiência do sistema tributário nacional como um todo.

Com a criação do IBS, o texto reformado evidencia um avanço singular no processo de racionalização e simplificação do sistema tributário nacional. A instituição desse imposto representa um marco importante na consolidação de um sistema racional e simplificado.

A unificação tributária sob o modelo do IBS parece possibilitar redução de distorções econômicas, além de propiciar melhoramento do ambiente de negócios, quando refuta a cumulatividade e assegura maior neutralidade tributária. Ocorre que sua eficácia suplanta o novo desenho normativo, porquanto depende da eficiência e da qualidade da serventia dos processos de fiscalização e controle para a concretude de sua finalidade.

Nesse ínterim, a fiscalização tributária alcança papel estratégico relevante. A implementação do IBS impõe a modernização das estruturas fiscalizatórias, através da assunção de tecnologias de monitoramento e da solidez concernente à cooperação entre os entes da federação brasileira, principalmente por ser um tributo de gestão compartilhada.

Para além de auxiliar na arrecadação específica desse imposto, cujos impactos sobre a receita dos Estados e Municípios são ainda incertos, esses novos parâmetros de atuação conjunta, unificação de procedimentos e controle da evasão fiscal devem ser utilizados para assegurar a eficiência na tributação das demais espécies tributárias a cargo dos entes subnacionais.

Dentro desse contexto, espera-se que o modelo exclusivamente repressivo perca espaço para a devida prevenção que garante o estímulo ao cumprimento voluntário pelos responsáveis tributários. O cruzamento de informações, utilização da inteligência artificial na auditoria e a integração de dados perfazem elementos basilares à **garantia** de um sistema eficiente e justo.

O recrudescimento da reforma tributária, portanto, não favorece a prescindibilidade de uma fiscalização proativa, robusta e atenta às novas diretrizes da tributação, aliada à atuação fiscal eficaz

e harmônica entre os entes da federação como essenciais à realização dos objetivos constitucionais de justiça fiscal, além de propiciar segurança jurídica e desenvolvimento econômico sustentável.

Ante a amplitude das transformações asseveradas pela Reforma Tributária, perfaz salutar destacar futuras iniciativas concentradas em alguns eixos estratégicos, quais sejam: investimento em capacitações e tecnologias fiscais, desenvolvimento de indicadores de eficiência fiscalizadora, estímulo à cultura de conformidade, além da avaliação contínua dos impactos oriundos da reforma.

Para além da promulgação da Emenda 132/2023, o êxito do sistema fiscal compreende a inauguração de novas responsabilidades para o legislador, gestores públicos, operadores do Direito e comunidade. Tem-se que a reforma não é apenas tributária, mas um necessário reposicionamento do pacto federativo.

REFERÊNCIAS

BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. **Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica**. 2012. Disponível em: <https://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf/view>. Acesso em: 28 mai. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 4 de janeiro de 2025. Brasília, DF: Senado Federal, 2025.

HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil. simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional Nº 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 161, n. 32, p. 11-25, jun. 2024.

IBGE. **Atualização dos Mapas Municipais 2024**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/cartas-e-mapas/mapas-municipais/27437-mapas-municipais-das-estimativas-populacionais.html?=&t=acesso-ao-produto>. Acesso em: 28 mai. 2025.

JANINI, Tiago Cappi Janini; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 2, n. 2, p. 347-365, jul/dez. 2016.

TIMÓTEO JÚNIOR, Ari. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Juspodvum, 2025.

YAMAMOTO, Fernanda Bardichia Pilat; FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. A representatividade e as atribuições do Comitê Gestor no novo modelo do IBS nacional proposto pela Reforma Tributária. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, n. 23, p. 33-64, jun. 2021.

A NOVA TRIBUTAÇÃO DO TRANSPORTE SOB A PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

*Alessandra Machado Brandão Teixeira*¹⁵⁹

*Laís Barreto Caldeira*¹⁶⁰

RESUMO:

O artigo analisa os impactos da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o setor de transportes no Brasil, com foco na aplicação do princípio da seletividade. Considerando a predominância do modal rodoviário, fruto de políticas históricas de incentivo à expansão de rodovias e à indústria automobilística, o trabalho destaca as preocupações quanto ao aumento da carga tributária e seus reflexos no custo operacional do setor. A pesquisa evidencia que a tributação sobre o consumo no Brasil é majoritariamente indireta, recaindo sobre o consumidor final, o que exige uma aplicação eficaz dos princípios constitucionais da seletividade e da não cumulatividade para assegurar justiça fiscal. A introdução do Imposto Seletivo e a fixação de alíquotas elevadas para o transporte rodoviário e insumos como combustíveis fósseis podem comprometer a competitividade e a sustentabilidade do setor, especialmente diante das desigualdades regionais e da ausência de infraestrutura diversificada. Por fim, o artigo propõe uma análise crítica da nova tributação à luz de práticas internacionais e das especificidades brasileiras, defendendo soluções mais equilibradas e alinhadas à realidade nacional.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Transporte Rodoviário; Seletividade; Imposto Seletivo; Justiça Fiscal.

159 Completar.

160 Mestranda em Direito Processual pelo Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Bolsista CAPES/PROEX. Advogada graduada pela Faculdade Mineira de Direito (PUC Minas). <https://orcid.org/0009-0001-9424-2347>

ABSTRACT:

This article examines the impacts of Brazil's tax reform, introduced by the Constitutional Amendment No. 132/2023, on the transportation sector, with a focus on the application of the principle of selectivity. Given the dominance of road transport, resulting from historical policies that prioritized highway expansion and the automotive industry, the study highlights concerns regarding the potential increase in the sector's tax burden and its effects on operational costs. The research emphasizes that Brazil's consumption taxation is predominantly indirect, shifting the tax burden to the final consumer. In this context, the constitutional principles of selectivity and non-cumulativity must be effectively applied to ensure fiscal justice. The introduction of the Selective Tax and the establishment of high rates for road transport and fossil fuels may undermine the sector's competitiveness and sustainability, especially in light of regional disparities and limited modal infrastructure. Ultimately, the article offers a critical analysis of the new tax structure, comparing it to international practices and advocating for more balanced solutions tailored to Brazil's specific socio-economic and logistical conditions.

Keywords: Tax Reform; Road Transport; Selectivity; Selective Tax; Fiscal Justice.

INTRODUÇÃO

O setor de transportes é um dos pilares econômicos do Brasil, abrangendo uma vasta e complexa rede de modais, que engloba o transporte rodoviário, ferroviário, aéreo, aquaviário e dutoviário. Principalmente quando se considera a dimensão geográfica do país, este setor se torna ainda mais importante, eis que é o responsável por conectar todas as regiões do território nacional, viabilizando o escoamento de produtos agrícolas, industriais e matérias-primas, além de permitir a mobilidade das pessoas.

Em razão do projeto de expansão da rede de rodovias e de fomento à indústria automobilística durante o governo de Juscelino Kubitschek, até os dias atuais o transporte predominante no território brasileiro é rodoviário. Desde os anos 1950, portanto, a infraestrutura rodoviária se consolidou como o principal meio para transporte de cargas e de passageiros, em detrimento dos demais modais, que receberam menor investimento público para expansão ao longo das décadas.

Diante do atual cenário de Reforma Tributária, uma grande apreensão do setor transportador é o aumento de sua carga tributária. Isso porque, considerados o transporte de cargas e de passageiros, em suas modalidades internacional, interestadual, intermunicipal e intramunicipal, serão tratados diferentemente, o que poderá impactar negativamente em seus custos operacionais.

Conforme nos ensinam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 145), a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota dois princípios em relação aos impostos que oneram o consumidor-adquirente e não o contribuinte que pratica o fato gerador do tributo: o da seletividade e o da não cumulatividade.

em relação aos impostos que a Constituição Federal, a lei e a jurisprudência classicamente consideram “indiretos” porque entendem, como de sua técnica, o fato de que oneram o consumidor-adquirente do produto ou da mercadoria, e não o contribuinte propriamente dito, destacam-se, exatamente, o ICMSe o IPI. Em relação a eles, a Constituição Federal adota dois princípios – o da seletividade e o da não cumulatividade –, que somente podem ser explicados ou compreendidos integralmente pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – em um ou outro princípio – se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços. E mais, não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda uma autorização ou determinação para a transferência.

Tudo isso importa dizer que, no Brasil, a tributação sobre o consumo é predominantemente indireta, ou seja, a carga tributária incidente nas operações de compra e venda é embutida nos preços dos bens e serviços, o que faz com que o consumidor final seja onerado com o valor da tributação, apesar de não ser o contribuinte que pratica o fato gerador da operação.

A introdução da Reforma Tributária no Brasil, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, marca um momento de transformação significativo para o setor de transportes e para a economia como um todo e, apesar de ter como objetivos a simplificação do sistema tributário e a promoção de maior equidade fiscal, suas implicações específicas para o setor transportador geram preocupações, especialmente quanto ao aumento da carga tributária e seus reflexos no custo dos serviços.

PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

A tributação no Brasil apresenta uma característica marcante: sua predominância de impostos indiretos, que incidem sobre o consumo. Essa estrutura impacta diretamente o consumidor final, pois os tributos estão embutidos nos preços dos bens e serviços. Como resultado, a carga tributária é desproporcionalmente mais pesada para as classes de menor renda, que gastam a maior parte de seus rendimentos em itens essenciais, como alimentos e medicamentos. Segundo Amaro (2015), a seletividade surge como um mecanismo para promover maior justiça fiscal, ao estabelecer uma diferenciação tributária baseada na essencialidade dos bens e serviços.

Ainda que considerado por alguns autores como subprincípio subordinado ao princípio da capacidade contributiva, o princípio da seletividade tributária é uma importante diretriz de política fiscal que orienta a aplicação diferenciada de alíquotas a determinados impostos, como por exemplo o IPTU, IPI e ICMS, com base na essencialidade dos bens e serviços tributados, visando à justiça tributária.

O princípio da seletividade, aplicado a impostos como ICMS e IPI, prevê que itens considerados essenciais devem ser menos tributados, enquanto bens supérfluos podem ser onerados com alíquotas mais elevadas. Para Hugo de Brito Machado (2021), esse princípio é uma forma de dar concretude à capacidade contributiva, reduzindo o peso tributário sobre os mais necessitados. No entanto, nas palavras de Sabbag (2022) na prática, a aplicação desse princípio nem sempre é uniforme ou suficiente para corrigir as desigualdades existentes, já que a definição do que é essencial varia entre estados e municípios.

Isso significa dizer, em termos práticos, que os bens e serviços considerados essenciais à sociedade devem ser tributados a uma alíquota menor, enquanto aqueles considerados supérfluos serão submetidos a uma alíquota mais onerosa, objetivando a menor oneração de itens indispensáveis à subsistência da população.

Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 83) conceitua o imposto seletivo como sendo aquele que detém alíquotas diferenciadas a depender do produto sobre o qual incide. Vejamos:

“Seletivo é o imposto que tem alíquota diferente para cada tipo de objeto de sua incidência, seja renda, uma operação ou um produto. Com ele, busca-se, além da arrecadação, uma alteração na atividade econômica, estimulando, ou desestimulando, seja a atividade produtiva, seja o consumo” (Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 262). Não se deve confundir, portanto, seletividade com essencialidade. A primeira diz respeito à diferenciação no gravame, de modo a “selecionar” produtos, rendimentos, atividades ou serviços. A segunda, por sua vez, é um dos critérios dessa seleção, adotado, no caso, para o IPI. Mas a seletividade, em tese, pode ocorrer à luz de outros critérios, como acontece em relação ao IPTU.

De forma mais assertiva, Ricardo Lobo Torres dispõe que, enquanto subprincípio da capacidade contributiva, “a seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos” (2018, p. 377).

A partir dessas considerações podemos entender que esse princípio busca garantir que, nos casos em que a carga tributária efetiva recai sobre o consumidor final, o custo do imposto tenha menor impacto sobre os itens básicos, fundamentais e essenciais à manutenção do dia a dia da população.

Para tanto, o princípio da seletividade tributária usa a essencialidade como critério de graduação da carga tributária a incidir sobre determinado bem ou serviço. Desta forma, alimentos, medicamentos e energia elétrica, por exemplo, são beneficiadas com alíquotas reduzidas ou com isenções, a fim de garantir o acesso da população a estes itens, enquanto bens supérfluos, como perfumes, bebidas alcóolicas e joias podem ser submetidos a alíquotas mais elevadas, justamente para onerar os itens considerados dispensáveis à subsistência.

Nos termos das lições de Luciano Amaro (2015), a seletividade busca reduzir o impacto da tributação regressiva no Brasil, onde impostos sobre o consumo representam uma parcela significativa da carga tributária total. Esse princípio, portanto, é uma tentativa de mitigar as desigualdades sociais, garantindo que os consumidores com menor capacidade contributiva não sejam tão onerados ao adquirir bens essenciais.

Como aponta Ricardo Lobo Torres (2007), a opacidade do sistema tributário reforça o caráter regressivo, afetando desproporcionalmente os consumidores de baixa renda. Por outro lado, a seletividade busca compensar essa regressividade ao tributar bens de luxo de forma mais intensa, promovendo uma redistribuição mais equitativa da carga tributária. Portanto, a seletividade tem uma função crucial no sistema tributário brasileiro ao atuar como um instrumento de progressividade indireta. Contudo, Amaro (2015) enfatiza que, para alcançar maior eficácia, é necessário avançar na uniformidade das regras e na definição clara de bens essenciais e supérfluos.

Em uma tentativa de modernização do direito tributário brasileiro, implementou-se o Imposto Seletivo a partir das disposições da Emenda Constitucional nº 132/2023, aproximando-o de práticas

internacionais e tornando-o mais alinhado com os princípios de justiça fiscal e sustentabilidade. De caráter extrafiscal, este tributo visa, além de arrecadar recursos, estrategicamente influenciar a adoção de certos comportamentos e desestimular outros.

Assim, a justificativa para a implementação do Imposto Seletivo na Reforma tributária brasileira é, principalmente, a necessidade de regular o consumo de bens e serviços com impactos negativos à sociedade ou ao meio ambiente.

O Imposto Seletivo será aplicado a bens e serviços considerados prejudiciais, como cigarros, bebidas alcoólicas, combustíveis fósseis e produtos que contribuem para a poluição. A intenção é desestimular o consumo desses itens, contribuindo para a preservação da saúde pública e do meio ambiente. Essa abordagem já é comum em outros países e visa compensar os custos sociais e econômicos gerados pelo uso desses produtos.

Ao tributar bens superfluos ou nocivos de maneira diferenciada, o legislador busca reforçar a progressividade do sistema tributário. A arrecadação sobre itens de luxo ou com efeitos negativos reduz a necessidade de tributar de forma mais onerosa bens essenciais, promovendo maior equilíbrio no sistema fiscal. O Imposto Seletivo funciona como um mecanismo de regulação econômica, corrigindo falhas de mercado.

Desse modo, o princípio da seletividade e a implementação do Imposto Seletivo destacam-se como ferramentas tendentes a tornar o sistema tributário brasileiro mais justo e eficiente. A ideia de se equilibrar a arrecadação com a promoção da justiça social e a proteção ambiental reforça a importância de um modelo fiscal que atenda às necessidades da população de forma equitativa. Todavia, ainda restam os desafios em sua aplicação prática, conforme veremos a seguir.

A NOVA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE TRANSPORTES

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no ordenamento jurídico brasileiro visou a concretização de maior equidade e eficiência no Sistema Tributário Nacional. Entre as mudanças trazidas pela Reforma estão a simplificação de impostos e a alteração do local de tributação, que deixa de ser de origem para ser de destino, além da eliminação da guerra fiscal. Todavia, sua regulamentação tem se demonstrado um desafio ao setor transportador brasileiro de uma forma geral.

Com a promulgação da Emenda, foi alterado o Sistema Tributário Nacional, substituindo-se ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins por Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o supramencionado Imposto Seletivo.

A Reforma prevê a possibilidade de Estados e municípios aderirem, de forma facultativa, às alíquotas de referência. Essa medida, que visa acabar com a guerra fiscal, permitirá a preservação da competitividade entre os Estados.

Para o setor transportador, a previsão é de que, com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), os transportes rodoviários de cargas sejam onerados com uma alíquota total de 25%, o que representa um aumento de 8,7 pontos percentuais em relação ao cenário pré-Reforma. Em relação ao transporte rodoviário de passageiros, o que se espera é um aumento de 11,5 pontos percentuais na carga tributária. Em ambos os casos, o acréscimo de recolhimento significaria aumento dos custos para os consumidores destes serviços, seja no caso da contratação de fretes, que custarão mais caro, seja em relação às tarifas de uso do transporte público.

Além deste aumento, a carga tributária incidente nas operações do setor transportador será ademais onerada pela incidência do Imposto Seletivo. Isso porque, a pretexto de desestimular o consumo de itens prejudiciais, buscando reduzir desigualdades e estimular práticas de consumo mais responsáveis, em especial a favor da tutela

do meio ambiente, veículos, embarcações e aeronaves a combustão serão tributados na proporção de seu potencial poluidor.

A redação final do projeto tendente a regulamentar a Reforma Tributária, qual seja, o PL 68/2024, após tramitação na Câmara dos Deputados, assim dispôs sobre o Imposto Seletivo:

Art. 406. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 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 e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

- I - veículos;
- II - embarcações e aeronaves;
- III - produtos fumígenos;
- IV - bebidas alcoólicas;
- V - bebidas açucaradas;
- VI - bens minerais; e
- VII - concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

§ 2º Os bens a que se referem os incisos III, IV e V do § 1º estão sujeitos ao Imposto Seletivo quando acondicionados em embalagem primária, assim entendida aquela em contato direto com o produto e destinada ao consumidor final.

Daí podemos extrair a problemática que possivelmente enfrentará o setor transportador: a intencional oneração de sua carga tributária, nos termos do art. 406, incisos I e II;

Quando considerado o abastecimento dos modais por combustíveis fósseis, há ainda uma nova preocupação: a sua taxaço em razão do inciso VI do referido artigo.

Outra inquietação do setor diz respeito à possível impossibilidade de aproveitamento de créditos que será imposta pela Reforma. Nos

novos termos, a não cumulatividade plena não permitira que os créditos advindos de impostos anteriormente pagos sejam aproveitados em operações futuras.

Conforme explicitado na plataforma oficial do Governo:

Não cumulatividade plena: os tributos pagos ao longo da cadeia gerarão créditos imediatos, inclusive os pagos na aquisição de bens do ativo fixo (máquinas, equipamentos etc.) e bens de uso e consumo utilizados na atividade econômica (como energia elétrica, material administrativo e serviços de telecomunicação)¹⁶¹.

Nesses termos e, de uma forma geral, o que se entrevê é que as alterações sinalizam uma mudança negativa ao setor que, com certeza surtirá efeitos danosos ao consumidor, eis que, com o aumento da carga tributária, o acréscimo será repassado ao preço do serviço de transporte e até mesmo da mercadoria transportada, o que será danoso ao consumidor.

Para tanto, alguns dos pontos reivindicados pelo setor transportador são a não-tributação de transportes internacionais de carga, ou seja, transportes de exportação; determinação da efetiva carga tributária a incidir nos transportes interestadual e intermunicipal de passageiros, pondo fim à situação de incerteza que se vislumbra atualmente, além da expressa menção à palavra “suburbano” no texto legal; alteração do local de apuração do fato gerador dos transportes internacionais, eis que conforme a redação atual do Projeto, será feita no destino – o que é complexo em se considerando o transporte internacional; não incidência de tributação no Vale-Pedágio; a elevação da segurança jurídica nos contratos de longo prazo celebrados antes da promulgação da EC 132/2023; a manutenção dos Regimes Especiais atualmente em vigência; a previsão pela manutenção de créditos na aquisição, nos casos de locadoras de veículos; entre outros (CNT, 2023).

161 Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/Reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-Reforma-tributaria_.pdf

A SELETIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O TRANSPORTE NA EUROPA

O Fórum Internacional do Transporte (ITF¹⁶²), do qual o Brasil passou a ser membro permanente em 2023, defende a aplicação de incentivos fiscais ao setor transportador atuante nos ramos de logística e de transporte de pessoas como forma de fortalecimento do setor, a fim de promover sua eficiência e melhoria através de políticas favoráveis à preservação do meio ambiente e em prol da redução das emissões de carbono.

Com o objetivo de promover soluções de transporte sustentável, países da União Europeia concedem reduções e até mesmo isenções sobre os impostos sobre o valor agregado, IVA, que será adotado no Brasil após as alterações da Reforma Tributária. De uma forma geral, são adotadas taxas reduzidas de IVA nos serviços de transporte público, como trens, ônibus e metrô, com o objetivo de incentivar o uso de meios de transporte sustentáveis e de reduzir o trânsito e a poluição urbana.

De acordo com as informações divulgadas pela União Europeia¹⁶³, diversos de seus países-membros oferecem incentivos ao setor de transportes. Dentre eles estão Alemanha, França, Itália e Suécia, que privilegiam o setor de transporte ferroviário e transporte público de passageiros, em especial.

Extraí-se que a Alemanha aplica uma taxa reduzida de IVA para o transporte ferroviário de longa distância. Em 2020, essa taxa foi reduzida de 19% para 7%, como parte de uma política para incentivar o uso do transporte público ferroviário e reduzir as emissões de carbono. Por sua vez, a França também incentiva no IVA para o transporte público, incluindo descontos em passagens para promover uma mobilidade mais sustentável, além de que algumas regiões francesas aplicam isenções ou alíquotas reduzidas para o transporte local. Já na

162 Sigla conforme o nome original em inglês, *International Transport Forum*.

163 Informações disponíveis para consulta em: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm

Itália, há uma política de tributação reduzida no setor de transporte público, com incentivos regionais e descontos em passagens para facilitar o acesso ao transporte coletivo. Ainda, a Suécia implementa uma redução de IVA para o transporte público como parte de uma estratégia de mobilidade sustentável, também visando reduzir o tráfego urbano e incentivar o transporte coletivo.

De uma análise geral da tributação dos países europeus, o que se extrai é que diversos países adotam a tributação seletiva no setor de transportes, com foco em combustíveis e emissões para promover melhorias ambientais e maior eficiência. A União Europeia, como um todo, implementa taxas ambientais e de controle de emissões de carbono que incidem principalmente sobre combustíveis fósseis, visando reduzir a emissão de gases de efeito estufa e incentivar a transição para energias mais limpas.

Nesse cenário, França e Alemanha são notáveis por aplicar impostos elevados sobre combustíveis e pedágios rodoviários para reduzir o tráfego e as emissões, além de incentivarem a utilização do transporte público. Suíça e o Reino Unido também praticam a tributação seletiva, aplicando pedágios para veículos pesados e taxas adicionais para viagens em áreas urbanas congestionadas. Já na Escandinávia, Dinamarca e Suécia aplicam impostos elevados sobre veículos movidos a combustíveis fósseis e incentivam veículos elétricos com isenções fiscais e benefícios tributários, buscando alcançar metas de neutralidade de carbono.

A tentativa brasileira de se aproximar dos ordenamentos estrangeiros, contudo, parece um tanto quanto alheia à nossa realidade. Considerando que nosso país é um grande extrator de petróleo e grande produtor de combustíveis dele derivados, a taxação de produtos fabricados em solo nacional parece um tanto quanto inadequada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O setor de transportes é crucial para a economia brasileira, conectando regiões e garantindo o escoamento de produtos e a mobilidade de pessoas. Apesar da diversidade de modais, o transporte rodoviário predomina devido ao projeto de expansão de rodovias e à indústria automobilística fomentada desde os anos 1950, enquanto outros modais receberam menos investimentos públicos.

A Reforma Tributária traz apreensões para o setor de transportes, especialmente pelo possível aumento da carga tributária. A nova estrutura prevê tratamento diferenciado para modalidades de transporte, como cargas e passageiros, o que pode elevar os custos operacionais, afetando diretamente consumidores e empresas.

No Brasil, a tributação sobre o consumo é predominantemente indireta, embutida nos preços dos bens e serviços. Isso onera principalmente as classes de menor renda, que gastam grande parte de seus rendimentos em itens essenciais. Princípios como a seletividade e a não cumulatividade buscam mitigar essas desigualdades, mas sua aplicação prática enfrenta desafios.

A seletividade tributária diferencia alíquotas de impostos com base na essencialidade dos bens e serviços, favorecendo itens essenciais, como alimentos e medicamentos, com alíquotas reduzidas. Apesar de sua intenção de promover justiça fiscal, sua aplicação muitas vezes não é uniforme, dificultando a mitigação de desigualdades sociais.

O Imposto Seletivo, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tributa bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como combustíveis fósseis, produtos fumígenos e bebidas alcoólicas. Essa medida visa desestimular o consumo desses itens, promovendo sustentabilidade e justiça fiscal.

A Reforma prevê uma alíquota de 25% para o transporte rodoviário de cargas, um aumento significativo em relação ao cenário atual, além de incidência do Imposto Seletivo sobre veículos e combustíveis fósseis. Esses fatores elevarão custos operacionais, que

deverão ser repassados ao consumidor, impactando preços de serviços e mercadorias transportadas.

Países europeus aplicam incentivos fiscais para o transporte público e ferroviário, reduzindo alíquotas para promover sustentabilidade e eficiência. Exemplos como Alemanha, França e Suécia mostram como a tributação seletiva pode incentivar práticas de transporte mais ecológicas e acessíveis.

Ao mesmo tempo, os princípios constitucionais de seletividade e não cumulatividade, que buscam tornar o sistema tributário mais justo e eficiente, podem ganhar uma nova dimensão no contexto da reforma. No entanto, o desafio reside em equilibrar a busca por arrecadação com a necessidade de promover a competitividade e a sustentabilidade do setor de transportes, essencial para a integração territorial e econômica do Brasil. Essa reconfiguração tributária exigirá um esforço conjunto entre o governo e os agentes do setor para minimizar impactos negativos e aproveitar as oportunidades de modernização e crescimento sustentável que a reforma pode trazer.

Todavia, embora a Reforma busque se alinhar a práticas internacionais, a realidade brasileira apresenta desafios específicos, como a dependência de combustíveis fósseis e a infraestrutura centrada no transporte rodoviário. A taxação elevada pode não ser adequada ao contexto nacional, demandando soluções mais alinhadas às particularidades locais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampla. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. **Câmara dos Deputados**. Projeto de Lei nº 68/2024. Redação Final. Brasília: Congresso Nacional, 2024. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9725946&ts=1732910485650&disposition=inline>. Acesso em: 15 nov. 2024.

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

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 nov. 2024. Acesso em: 05 nov. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 07 jun. 2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORTE. CNT. **A Reforma Tributária e seus Impactos no Setor do Transporte – Dez Pilares**. Brasília, 26 de junho de 2023. Disponível em: <https://cnt.org.br/documento/c6464c4f-3eae-4869-a482-cc71de8111f4>.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 7. ed., rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed., rev. e atual. até a EC 95/16. Rio de Janeiro, RJ: Processo, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça Tributária e Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

REFORMA TRIBUTÁRIA E AVIAÇÃO COMERCIAL NO BRASIL: IMPACTOS ECONÔMICOS - REGULATÓRIOS DA EC Nº 132/2023 SOBRE A CONECTIVIDADE E A COMPETITIVIDADE SETORIAL

*Weverton de Melo Eugênio*¹⁶⁴

*Rafael Soares Duarte de Moura*¹⁶⁵

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar os impactos da recente reforma tributária brasileira sobre o setor da aviação comercial, com ênfase nas alterações decorrentes da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). A pesquisa examina as implicações econômicas, jurídicas e operacionais das novas normas tributárias, destacando possíveis efeitos adversos como o aumento dos custos operacionais das companhias aéreas, a consequente elevação das tarifas aéreas, a redução da competitividade das empresas nacionais frente aos players internacionais e os obstáculos ao crescimento e à interiorização do transporte aéreo no país. Além disso, o estudo busca discutir a adequação do novo modelo tributário à realidade do setor aéreo, considerando suas especificidades logísticas e econômicas, bem como os princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade na tributação do transporte coletivo de passageiros.

Palavras-chave: Reforma tributária; aviação comercial; IBS; CBS; direito tributário; transporte aéreo; competitividade; política fiscal.

164 Graduado em Aviação Civil pela Universidade Anhembi Morumbi - SP; Especialista em Direito Aeronáutico pela Faculdade Iguazu - PR, Mestrando em Economia na Unimontes - MG. wevertongood@gmail.com

165 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. rafael.moura@unimontes.br

ABSTRACT

This study analyzes the impacts of the recent Brazilian tax reform on the commercial aviation sector, with a focus on the changes introduced by the implementation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Social Contribution on Goods and Services (CBS). It examines the economic, legal, and operational implications of the new tax framework, highlighting potential adverse effects such as increased operational costs for airlines, higher airfares, reduced competitiveness of national companies in comparison to international players, and challenges to the expansion and regional integration of air transport in Brazil. Furthermore, the research discusses the suitability of the new tax model to the specific characteristics of the aviation industry, considering logistical and economic factors, as well as constitutional principles such as selectivity and essentiality in the taxation of public passenger transport.

Keywords: Tax reform; commercial aviation; IBS; CBS; tax law; air transport; competitiveness; fiscal policy.

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária brasileira, atualmente em processo de implementação por meio da Emenda Constitucional¹⁶⁶ nº 132/2023 e legislações infraconstitucionais correlatas, introduz profundas transformações na estrutura tributária nacional, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo. Nesse novo paradigma, são instituídos o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, com o propósito de substituir tributos cumulativos e de incidência fragmentada como Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS),

166 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, 21 dez. 2023.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2025.

a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), além de encargos setoriais específicos por um modelo mais racional, transparente e alinhado ao princípio da não cumulatividade.

Inspirado em experiências internacionais de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o novo sistema adota o princípio do destino, buscando reduzir distorções econômicas, melhorar o ambiente de negócios e diminuir os custos de conformidade tributária. No entanto, apesar de seus méritos sistêmicos, a amplitude das alterações normativas enseja preocupações específicas em setores estratégicos da economia, como a aviação comercial. Trata-se de um segmento de elevada complexidade logística e importância socioeconômica, marcado por forte intensidade de capital, margens operacionais restritas e alta sensibilidade à variação de preços.

Nesse contexto, a eliminação de regimes diferenciados de tributação, a uniformização de alíquotas e a transição para um sistema plenamente não cumulativo podem gerar impactos significativos sobre a estrutura de custos das companhias aéreas. Os principais pontos de tensão recaem sobre insumos essenciais como o querosene de aviação (QAV)¹⁶⁷, os serviços de manutenção aeronáutica e as operações aeroportuárias. Tais mudanças podem afetar diretamente a formação de preços das passagens, comprometer a sustentabilidade das rotas regionais e prejudicar a conectividade aérea em áreas economicamente periféricas, onde o modal aéreo frequentemente representa a única alternativa viável de transporte.

Diante desse cenário, o presente trabalho propõe-se a realizar uma análise crítica e técnica dos impactos da reforma tributária sobre o setor da aviação comercial no Brasil. O estudo buscará avaliar os

167 O querosene de aviação (QAV) é o principal combustível utilizado em aeronaves a jato, sendo composto por uma fração refinada do petróleo com propriedades específicas de estabilidade térmica e ponto de congelamento. No Brasil, sua comercialização é regulada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), e sua tributação, especialmente quanto ao ICMS, tem relevante impacto no custo operacional das companhias aéreas. Além disso, o QAV é objeto de crescente atenção ambiental, dada sua contribuição para as emissões de gases de efeito estufa e a busca por alternativas sustentáveis, como o combustível de aviação sustentável (SAF).

efeitos econômicos, operacionais e regulatórios decorrentes da implementação do IBS e da CBS, com especial atenção aos desafios relacionados à competitividade do setor, à viabilidade econômico-financeira das empresas aéreas e à manutenção da prestação adequada e acessível do serviço de transporte aéreo.

Serão também discutidas alternativas normativas e institucionais voltadas à mitigação de externalidades negativas, como a criação de regimes específicos de transição, a priorização na restituição de créditos tributários acumulados e o desenho de políticas compensatórias para promoção da conectividade regional e da integração nacional. A pesquisa desenvolve-se com base em análise documental normativa (EC nº 132/2023 e legislações correlatas)¹⁶⁸, revisão bibliográfica especializada e exploração de dados setoriais empíricos extraídos de fontes como ANAC, IATA, IPEA e FGV¹⁶⁹, com o

168 No contexto da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, encontram-se em tramitação no Congresso Nacional as Leis Complementares destinadas a regulamentar os novos tributos. Destacam-se, nesse sentido, o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, que dispõe sobre a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e o Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, que trata da governança e funcionamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Caso a publicação deste artigo ocorra após a eventual promulgação dessas normas, será necessária a devida atualização do texto para refletir com exatidão o novo marco infraconstitucional.

169 ANAC (Agência Nacional de Aviação Civil) é a autoridade reguladora do setor de aviação civil no Brasil. Criada pela Lei nº 11.182/2005, sua missão é regulamentar, supervisionar e fiscalizar as atividades da aviação civil, garantindo a segurança e a eficiência do transporte aéreo no país.

IATA (*International Air Transport Association*) é a associação internacional que representa as companhias aéreas em todo o mundo. Fundada em 1945, a IATA tem como objetivo promover o desenvolvimento seguro, eficiente e econômico da aviação comercial, estabelecendo normas e diretrizes globais para as empresas do setor.

IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) é uma fundação vinculada ao Ministério da Economia do Brasil, responsável por realizar estudos e pesquisas sobre a realidade econômica e social do país. O IPEA gera dados e análises que subsidiam a formulação de políticas públicas e o planejamento estratégico do governo.

FGV (Fundação Getúlio Vargas) é uma instituição de ensino superior e centro de pesquisa brasileira, reconhecida por sua atuação em áreas como administração, economia, direito e ciências sociais. A FGV também realiza estudos e desenvolve soluções para questões econômicas e de gestão pública, tendo grande influência no cenário acadêmico e empresarial do Brasil.

objetivo de avaliar criticamente os efeitos da reforma tributária sobre a estrutura de custos e a competitividade do setor aéreo nacional.

2. O CENÁRIO TRIBUTÁRIO DA AVIAÇÃO COMERCIAL BRASILEIRA ANTES DA REFORMA

Antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, o sistema tributário aplicado ao setor da aviação comercial brasileira caracterizava-se por uma elevada complexidade normativa, marcada pela incidência de múltiplos tributos indiretos de competência compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Os principais tributos incidentes sobre a cadeia operacional do transporte aéreo incluíam o Imposto sobre. ICMS, ISS, PIS e Cofins.

A tributação era, portanto, fortemente fragmentada, com diferentes bases de cálculo, regras de incidência e regimes especiais, o que gerava insegurança jurídica, elevado custo de conformidade e distorções competitivas entre operadores nacionais e estrangeiros. O ICMS, por exemplo, era aplicado de maneira assimétrica pelas unidades federativas, com alíquotas distintas sobre o querosene de aviação (QAV) principal insumo do setor variando entre 0% e 25%, o que incentivava o abastecimento seletivo em determinadas localidades e comprometia a eficiência logística da malha aérea nacional.

Além disso, a aplicação cumulativa do PIS e da Cofins sobre diversas etapas da atividade aérea como serviços de manutenção, operações aeroportuárias, arrendamento de aeronaves e aquisição de peças contribuía para a elevação da carga tributária efetiva do setor, em descompasso com sua função estratégica e sua sensibilidade a variações nos custos operacionais. Embora existissem regimes especiais de tributação, como a alíquota zero¹⁷⁰ de PIS/Cofins sobre passagens

170 A alíquota zero configura uma hipótese de tributação com alíquota reduzida a 0%, mantendo, em regra, o direito ao crédito fiscal. Já a isenção exclui a incidência do tributo por determinação legal, o que, salvo exceções previstas em lei, impede o aproveitamento de créditos. Assim, enquanto a alíquota zero preserva os efeitos da

aéreas em rotas regionais e benefícios concedidos por programas como o **Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI)**, sua aplicação era limitada e frequentemente condicionada a requisitos burocráticos.

Importa destacar, ainda, que o regime anterior não observava plenamente os princípios da seletividade e da essencialidade previstos na Constituição Federal, o que resultava em uma tributação considerável sobre um serviço essencial à integração nacional, à mobilidade populacional e ao desenvolvimento regional. O transporte aéreo, especialmente em regiões menos atendidas por outros modais, cumpria uma função pública relevante, cuja natureza justifica a adoção de tratamento tributário específico e favorecido.

Diante desse quadro, observa-se que, embora o sistema tributário pré-reforma previsse alguns mecanismos de compensação e incentivos setoriais, ele não era suficientemente racionalizado para atender às especificidades operacionais da aviação comercial. A cumulatividade de tributos, a fragmentação federativa e a ausência de uniformidade contribuía para um ambiente de instabilidade econômica e jurídica, que limitava investimentos de longo prazo e a expansão sustentável do setor.

3. AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, representa a mais significativa transformação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988. Seu principal eixo de reestruturação incide sobre a tributação do consumo, por meio da substituição de cinco tributos ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI por dois novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS),

não cumulatividade, a isenção rompe essa cadeia, afetando a apuração do tributo. Como explica Leandro Paulsen, “na alíquota zero, há tributação com direito a crédito; na isenção, há dispensa do tributo, mas sem crédito.”

de competência federal. Complementa-se a reforma com o Imposto Seletivo (IS), de caráter extrafiscal, voltado à desincentivação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A introdução do IBS e da CBS tem como inspiração os princípios do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), adotado em diversas jurisdições internacionais. As principais características do novo modelo incluem: **Princípio da não cumulatividade plena**, com direito irrestrito ao crédito do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva; **Princípio do destino**, pelo qual a arrecadação do imposto ocorre no local do consumo final, e não na origem da operação; **Alíquotas uniformes**, vedada a concessão de benefícios fiscais unilaterais por entes federativos; **Base ampla de incidência**, abrangendo bens materiais, serviços e direitos, inclusive atividades tradicionalmente sujeitas ao ISS.

Tais mudanças visam reduzir a complexidade e os litígios tributários, aumentar a transparência, facilitar o cumprimento das obrigações acessórias e eliminar a cumulatividade que marcava os tributos anteriores. No entanto, seus efeitos concretos variam significativamente conforme o setor da economia analisado.

3.1. SUBSTITUIÇÃO DO ICMS, ISS, PIS E COFINS POR IBS E CBS

No contexto da aviação comercial, a substituição do ICMS, PIS e Cofins por IBS e CBS implica na eliminação de regimes especiais ou diferenciados que anteriormente mitigavam a carga tributária do setor. A alíquota uniforme e a impossibilidade de incentivos fiscais individualizados retiram a margem de manobra que estados e municípios tinham para estimular o abastecimento de aeronaves, a operação de rotas regionais e a atração de investimentos aeroportuários.

Do ponto de vista federativo, o novo regime elimina a guerra fiscal, mas também restringe a política de incentivos regionais àquelas instituídas por mecanismos de compensação previstos na própria

reforma, como os Fundos de Desenvolvimento Regional (FDR) e de Compensação de Benefícios Fiscais (FCBF), cuja operacionalização ainda depende de regulamentação infraconstitucional.

Para o setor aéreo, o fim da cumulatividade, por meio da possibilidade de aproveitamento amplo de créditos tributários, é positivo em teoria. Contudo, a realidade operacional das companhias aéreas que operam com elevado volume de insumos isentos, ou com regimes de alíquota zero tende a gerar acúmulo crônico de créditos, cuja restituição integral e tempestiva ainda se coloca como um desafio prático e orçamentário para os entes arrecadadores.

3.2. ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO

A transição do princípio da origem para o princípio do destino também traz repercussões relevantes para a aviação comercial. Antes da reforma, estados produtores ou com maior movimento de aeronaves capturavam receitas expressivas de ICMS incidente sobre o QAV. Com o novo modelo, a tributação incide no local de consumo, ou seja, no domicílio do passageiro. Essa mudança pode gerar redistribuição da arrecadação entre os entes subnacionais e alterar a lógica dos investimentos aeroportuários, sobretudo em estados com menor densidade populacional ou atratividade turística.

Por fim, a uniformização das alíquotas e a ampliação da base de incidência dos novos tributos dificultam a aplicação de regimes favorecidos ao transporte aéreo, a não ser mediante previsão expressa na legislação complementar. Isso pode impactar a política pública de conectividade aérea, cuja efetividade depende de estímulos fiscais direcionados a rotas deficitárias ou regiões de baixa demanda.

4. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NOS CUSTOS OPERACIONAIS DAS COMPANHIAS AÉREAS

A estrutura de custos das companhias aéreas é notoriamente complexa e sensível a variações tributárias, em virtude da elevada intensidade de capital, dos elevados custos fixos e da ¹⁷¹competitividade do setor. Com a implementação do novo sistema tributário, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), projeta-se uma reconfiguração significativa da composição tributária incidente sobre os principais insumos da aviação comercial. Essa reconfiguração poderá impactar negativamente o equilíbrio econômico-financeiro das empresas, especialmente se não forem adotados mecanismos eficazes de restituição de créditos acumulados ou políticas de transição fiscal adequadas.

4.1. QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV)

O querosene de aviação (QAV) representa, historicamente, entre 30% e 40% do custo total de operação de uma companhia aérea no Brasil. Antes da reforma, o QAV era tributado predominantemente pelo ICMS, com alíquotas variando significativamente entre os estados, graças à política de incentivos fiscais regionais. Alguns estados aplicavam alíquotas reduzidas ou zeradas para atrair abastecimentos

¹⁷¹ O princípio da neutralidade tributária setorial busca assegurar que o sistema tributário não interfira indevidamente na concorrência entre setores econômicos, preservando a eficiência alocativa e evitando distorções no mercado. Sua aplicação visa impedir que o tributo favoreça ou prejudique setores específicos de forma arbitrária. No entanto, esse princípio encontra limites na própria Constituição, que admite tratamentos diferenciados por razões de interesse público, como no caso da seletividade (art. 153, §3º, I) ou da extrafiscalidade em tributos como o IPI e o ICMS. Assim, embora desejável sob a ótica econômica, a neutralidade tributária não é absoluta no ordenamento jurídico brasileiro, devendo ser ponderada com outros princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, a função social da tributação e a proteção ao meio ambiente. Como observa Misabel Derzi, “a neutralidade tributária não se opõe à seletividade e à extrafiscalidade, mas exige critérios objetivos e justificáveis para os tratamentos diferenciados”.

e voos, o que permitia às empresas alguma previsibilidade e margem de gestão estratégica de custos.

Com a extinção do ICMS e sua substituição pelo IBS, com alíquota uniforme e vedação de concessão de benefícios fiscais unilaterais, a tendência é que haja um aumento da carga tributária efetiva incidente sobre o QAV em determinados estados. Esse aumento poderá gerar um efeito cascata no custo por assento-quilômetro (CASK)¹⁷² e, por consequência, na formação do preço das passagens. Ademais, como o combustível é consumido em estados distintos de onde é adquirido, a aplicação do princípio do destino para fins de arrecadação do IBS¹⁷³ pode tornar a operação logística mais onerosa e complexa.

4.2. MANUTENÇÃO DE AERONAVES E REPOSIÇÃO DE PEÇAS

Outro insumo sensível à tributação é o serviço de manutenção aeronáutica, que frequentemente é prestado por empresas especializadas no exterior ou em zonas alfandegadas no Brasil. No regime anterior, havia regimes especiais que isentavam ou zeravam a alíquota de PIS/Cofins incidentes sobre importações de bens e serviços essenciais à atividade aérea. Com a instituição da CBS e do IBS, que possuem base ampla de incidência e vedação a regimes especiais não previstos em lei complementar, tais operações passam

172 CASK (do inglês *Cost per Available Seat Kilometer*) é um indicador de eficiência utilizado no setor aéreo para mensurar o custo operacional por assento disponível por quilômetro voado. Calcula-se dividindo-se o custo operacional total da companhia aérea pelo total de assentos disponíveis multiplicado pela distância percorrida (ASK). Esse índice permite comparar a eficiência de diferentes companhias aéreas, sendo amplamente utilizado em análises de desempenho financeiro e planejamento estratégico no setor de aviação comercial.

173 O *princípio do destino* estabelece que a arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no âmbito da Reforma Tributária brasileira, deve beneficiar o ente federativo (estado ou município) onde ocorre o consumo final do bem ou serviço, e não aquele onde está situado o produtor ou prestador. Esse modelo busca corrigir distorções do sistema anterior, baseado no *princípio da origem*, promovendo maior equilíbrio federativo e justiça fiscal, ao direcionar a receita tributária aos locais onde efetivamente se dá a demanda econômica.

a ser plenamente tributadas, podendo gerar elevação nos custos de manutenção e na reposição de peças.

Embora o novo regime assegure a apropriação de créditos nas aquisições, a ausência de débitos tributários suficientes especialmente em empresas que operam com regimes de alíquota reduzida ou zerada em certos trechos pode provocar a formação de créditos acumulados, cuja restituição dependerá da eficiência e tempestividade do Fisco. A não devolução célere desses créditos compromete o fluxo de caixa das empresas e limita sua capacidade de investimento.

4.3. SERVIÇOS AUXILIARES E OPERAÇÕES AEROPORTUÁRIAS

Serviços como *handling*¹⁷⁴, *catering*¹⁷⁵, despacho de bagagens, check-in terceirizado e segurança aeroportuária também são diretamente afetados pela ampliação da base de incidência do IBS e da CBS. Esses serviços, anteriormente sujeitos a diferentes regimes de ISS conforme o município de prestação, passam agora a integrar uma base única, com alíquota padronizada. Isso tende a eliminar eventuais vantagens tributárias locais e pode gerar aumento da carga tributária em cidades com alíquota de ISS historicamente reduzida. Adicionalmente, os contratos de concessão e prestação de serviços aeroportuários podem ser afetados, visto que os operadores de infraestrutura tendem a repassar o aumento de seus próprios custos às companhias aéreas por meio de reajustes tarifários.

174 *Handling* refere-se ao conjunto de serviços prestados em solo às aeronaves, tripulações, passageiros e cargas, incluindo atividades como despacho, limpeza, reabastecimento, movimentação de bagagens e apoio logístico. Esses serviços são essenciais para a operação eficiente de voos e podem ser executados por empresas especializadas ou pela própria companhia aérea.

175 *Catering* diz respeito ao fornecimento e à logística de alimentação e bebidas a bordo das aeronaves, abrangendo desde a preparação dos alimentos em unidades de cozinha industrial até o carregamento, estocagem e distribuição nos voos. Além do aspecto nutricional e de conforto para os passageiros, o catering também envolve rigorosos padrões sanitários e de segurança alimentar.

4.4. IMPACTOS GERAIS NA ESTRUTURA DE CUSTO

De modo geral, a reforma tende a redistribuir a carga tributária de maneira mais uniforme, mas pouco sensível às especificidades econômicas dos setores. No caso da aviação, cujos custos são dolarizados e sujeitos a forte oscilação cambial, qualquer elevação na tributação sobre insumos essenciais agrava a instabilidade financeira do setor. A ausência de regimes favorecidos ou a aplicação genérica da alíquota padrão da CBS e do IBS pode acarretar, portanto, e aumentar o custo operacional total, afetar a malha aérea, reduzir a rentabilidade das rotas regionais e comprometer a expansão da conectividade.

5. A ELEVAÇÃO DOS PREÇOS DAS PASSAGENS AÉREAS E A REDUÇÃO DA DEMANDA

A elevação dos custos operacionais decorrente da reforma tributária tende, inevitavelmente, a repercutir nos preços das passagens aéreas. No contexto da aviação comercial, há uma estreita correlação entre o custo total por assento-quilômetro (CASK) e a tarifa média por passageiro, especialmente em mercados com alta competitividade e margens operacionais reduzidas. A introdução de novos tributos sobre insumos estratégicos, como o querosene de aviação (QAV), serviços de manutenção e operações aeroportuárias, representa um vetor direto de pressão inflacionária sobre as tarifas.

5.1. MECANISMOS DE REPASSE TRIBUTÁRIO

Em um mercado em que a maior parte dos custos é variável e dependente de insumos tributáveis, é natural que o aumento da carga fiscal seja repassado parcial ou integralmente ao consumidor final. A lógica de mercado indica que, na ausência de subsídios ou políticas de compensação, as companhias aéreas buscarão manter a viabilidade econômica das rotas, repassando os custos adicionais às tarifas. Essa

prática, embora financeiramente racional, pode comprometer a acessibilidade ao transporte aéreo, sobretudo em mercados regionais ou de baixa demanda. Além disso, o novo sistema tributário, ao adotar o princípio do destino e eliminar os benefícios fiscais regionais, reduz a possibilidade de planejamento tributário e incentivos localizados. Isso tende a homogeneizar os custos entre as regiões, eliminando diferenciais competitivos e, em alguns casos, elevando os preços em áreas antes beneficiadas por reduções de ICMS ou ISS.

5.2. ELASTICIDADE-PREÇO DA DEMANDA AÉREA

O transporte aéreo é caracterizado por elevada **elasticidade-preço da demanda**, especialmente no segmento doméstico e nas classes tarifárias mais sensíveis ao preço. Isso significa que aumentos nos preços das passagens resultam, proporcionalmente, em significativa retração da demanda, afetando diretamente a ocupação dos voos (*load factor*)¹⁷⁶ e a sustentabilidade das rotas.

Estudos empíricos do setor indicam que uma elevação de 10% nos preços pode resultar em redução de até 5% ou mais na demanda, dependendo da região, do perfil socioeconômico dos passageiros e da disponibilidade de modais alternativos. No Brasil, onde a aviação desempenha papel de integração territorial e substitui outros modais em regiões remotas, o impacto pode ser ainda mais severo.

¹⁷⁶ *Load Factor* (Fator de Ocupação) é um indicador utilizado no setor aéreo para medir a eficiência da utilização dos assentos disponíveis em um voo. Ele é calculado dividindo-se o número de passageiros pagos por assento disponível por quilômetro voado (RPK) pela capacidade total de assentos disponíveis (ASK). O resultado é expresso em percentual e reflete o quanto a companhia aérea consegue preencher seus assentos. Um *load factor* mais alto indica melhor aproveitamento da capacidade da aeronave, o que tende a melhorar a rentabilidade da operação.

5.3. EFEITOS SOBRE A CONECTIVIDADE REGIONAL E INCLUSÃO SOCIAL

A elevação dos preços das passagens compromete não apenas a rentabilidade das empresas, mas também a política pública de **democratização do transporte aéreo** e expansão da conectividade. Regiões economicamente periféricas, com menor densidade populacional ou baixa atratividade turística, tendem a ser as primeiras afetadas por eventuais ajustes de malha aérea ou cancelamento de rotas deficitárias.

Além disso, o transporte aéreo exerce papel essencial na promoção da inclusão social e no acesso a direitos fundamentais, como saúde, educação e mobilidade laboral. O encarecimento do serviço reduz a acessibilidade das camadas de menor renda à aviação comercial, aprofundando desigualdades regionais e limitando os efeitos positivos que a integração aérea pode proporcionar ao desenvolvimento nacional.

5.4. IMPACTO NO TURISMO E NAS CADEIAS ASSOCIADAS

Setores dependentes da aviação, como o turismo, o comércio e os serviços, também são indiretamente afetados pelo aumento dos preços das passagens. A menor circulação de pessoas afeta a demanda por hospedagem, alimentação, eventos e demais atividades econômicas associadas ao fluxo turístico, sobretudo em regiões cuja economia é fortemente dependente do turismo interno. Assim, os efeitos da reforma tributária ultrapassam as fronteiras do setor aéreo, irradiando consequências para toda a cadeia econômica interligada ao modal.

6. A PERDA DE COMPETITIVIDADE DAS COMPANHIAS AÉREAS BRASILEIRAS

A competitividade das companhias aéreas brasileiras já é desafiada por uma série de fatores estruturais, como a alta carga tributária, os custos operacionais em moeda estrangeira, a volatilidade cambial e a instabilidade regulatória. Nesse contexto, a implementação da reforma tributária, apesar de seus objetivos de simplificação e racionalização, pode acentuar as assimetrias concorrenciais, sobretudo em relação às empresas estrangeiras que operam em condições fiscais mais favoráveis.

6.1. ASSIMETRIAS FISCAIS ENTRE EMPRESAS NACIONAIS E ESTRANGEIRAS

As companhias aéreas estrangeiras que operam voos internacionais com origem ou destino no Brasil frequentemente usufruem de regimes tributários distintos, isenções parciais ou totais sobre combustíveis, e benefícios acordados em tratados bilaterais¹⁷⁷ de transporte aéreo. Tais acordos muitas vezes estabelecem imunidades recíprocas em relação a tributos sobre receita, combustíveis e serviços aeronáuticos.

Com a adoção do IBS e da CBS, as companhias brasileiras passam a ser tributadas de forma uniforme sobre uma ampla base de insumos e receitas, sem acesso a regimes especiais comparáveis. Isso aprofunda o desequilíbrio concorrencial, especialmente em rotas internacionais, onde as empresas brasileiras enfrentam concorrência direta com transportadoras estrangeiras que não estão submetidas à mesma carga fiscal incidente no território nacional.

Além disso, enquanto a devolução de créditos acumulados de IBS e CBS é condicionada à futura regulamentação e à capacidade

177 ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil. **Acordos sobre Serviços Aéreos (ASAs)**. Brasília, 1996–2025. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/acordos-sobre-servicos-aereos>. Acesso em: 10 maio 2025.

operacional dos entes arrecadadores, muitas empresas estrangeiras operam com modelos tributários em seus países de origem que asseguram recuperação rápida e automática dos tributos pagos.

6.2. CUSTO BRASIL E BARREIRAS À COMPETITIVIDADE

A expressão “Custo Brasil” refere-se ao conjunto de entraves estruturais, logísticos, burocráticos e tributários que elevam os custos de operação das empresas no país. No setor aéreo, esse custo se manifesta com maior intensidade, dado o nível de exigência técnica e regulatória da atividade. A reforma, ao instituir alíquotas uniformes e ampla base de incidência, elimina a possibilidade de políticas fiscais setoriais que poderiam compensar desvantagens estruturais enfrentadas pelas companhias brasileiras. Isso reduz a capacidade do Estado de promover o equilíbrio concorrencial por meio de incentivos fiscais específicos para setores estratégicos, como o transporte aéreo.

6.3. IMPACTO SOBRE A INSERÇÃO INTERNACIONAL DO SETOR

A aviação comercial é um setor globalizado, sujeito a acordos multilaterais, regras da Organização da Aviação Civil Internacional (OACI/ICAO)¹⁷⁸ e concorrência transnacional. A elevação dos custos operacionais decorrentes da tributação sobre combustíveis, manutenção, leasing de aeronaves e serviços aeroportuários coloca as empresas nacionais em posição desfavorável na disputa por passageiros em rotas internacionais.

178 A **OACI** (Organização da Aviação Civil Internacional), conhecida em inglês como **ICAO** (International Civil Aviation Organization), é uma agência especializada da Organização das Nações Unidas (ONU), responsável por estabelecer normas e regulamentos para garantir a segurança, eficiência e regularidade da aviação civil internacional. A OACI define padrões para navegação aérea, segurança operacional, certificação de aeronaves, treinamento de pessoal e proteção ambiental no setor aéreo, sendo essencial para a coordenação e regulamentação das atividades de aviação no âmbito global.

A perda de competitividade pode se traduzir na redução da participação de mercado das empresas brasileiras em voos internacionais, no encolhimento de suas malhas internacionais e na concentração da oferta nas mãos de companhias estrangeiras. Esse cenário compromete não apenas a presença estratégica do Brasil no mercado global de aviação, mas também o desenvolvimento de hubs nacionais e a integração logística internacional do país.

6.4. CONSEQUÊNCIAS PARA O INVESTIMENTO E A INOVAÇÃO

A deterioração do ambiente concorrencial afeta diretamente a atratividade do setor aéreo nacional para investimentos internos e estrangeiros. A maior onerosidade tributária pode reduzir o fluxo de capital para modernização de frotas, inovação tecnológica, digitalização de processos e expansão de serviços, limitando a capacidade de resposta das empresas brasileiras às transformações do mercado global. Adicionalmente, o risco de desequilíbrio fiscal provocado por atrasos na restituição de créditos ou insegurança na regulamentação dos novos tributos agrava o cenário de incerteza jurídica, desincentivando o ingresso de novos operadores e reduzindo o dinamismo concorrencial interno.

7. OS DESAFIOS PARA A EXPANSÃO DO TRANSPORTE AÉREO NO BRASIL

A expansão do transporte aéreo no Brasil enfrenta diversos entraves históricos que limitam sua difusão territorial, sua acessibilidade e sua sustentabilidade econômica. Apesar da reconhecida importância estratégica do setor para a integração nacional, o desenvolvimento regional e a mobilidade da população, o transporte aéreo continua fortemente concentrado nos grandes centros urbanos e economicamente restrito às camadas de maior

renda. Com a promulgação das Emendas Constitucionais que instituem a reforma tributária, e a consequente introdução do IBS e da CBS, novos desafios emergem, somando-se àqueles já enfrentados pelas companhias aéreas, aeroportos e órgãos reguladores.

7.1. INTERIORIZAÇÃO DA MALHA AÉREA E CONECTIVIDADE REGIONAL

A aviação regional é um componente vital da malha aérea brasileira, sobretudo em um país de dimensões continentais e carente de infraestrutura terrestre em regiões remotas. No entanto, operar em aeroportos de menor porte implica em maior custo por passageiro transportado, menor demanda agregada e maior dependência de subsídios ou incentivos fiscais. Com a extinção de regimes diferenciados de tributação sobre insumos estratégicos como o QAV e a padronização de alíquotas no novo sistema tributário, as companhias perdem mecanismos que permitiam tornar financeiramente viáveis voos para localidades de baixa densidade populacional. A redução ou eliminação desses incentivos pode gerar descontinuidade de rotas regionais, ampliando a exclusão logística de cidades menores e economicamente periféricas.

7.2. INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA DESIGUAL E SUBUTILIZAÇÃO DE TERMINAIS

O Brasil possui mais de dois mil aeródromos registrados, mas apenas cerca de 130 aeroportos são utilizados regularmente para operações comerciais regulares. A concentração da demanda em poucos *hubs* urbanos¹⁷⁹, aliada à falta de investimento público

¹⁷⁹ *Hubs urbanos* referem-se a centros estratégicos dentro de uma rede de transporte ou logística, onde se concentra uma grande quantidade de atividades econômicas, comerciais e de mobilidade. No contexto da aviação, um *hub* é um aeroporto que serve como ponto central de conexão de voos, permitindo que os passageiros se desloquem entre diferentes destinos, frequentemente com escalas. Esses hubs urbanos são

e privado na infraestrutura regional, gera gargalos em grandes terminais e ociosidade em regiões onde o transporte aéreo poderia cumprir função essencial. A falta de incentivos tributários e logísticos à descentralização operacional, especialmente no novo regime fiscal, compromete a viabilidade de projetos de concessão aeroportuária em áreas com menor atratividade econômica, além de tornar mais difícil a interiorização sustentável da malha aérea.

7.3. INSEGURANÇA REGULATÓRIA E NECESSIDADE DE MECANISMOS DE TRANSIÇÃO

Outro desafio relevante refere-se à transição entre os regimes tributários antigos e o novo modelo de IBS e CBS. A ausência, até o momento, de regulamentações detalhadas quanto à devolução de créditos acumulados, à compensação de saldos existentes e à definição de alíquotas efetivas gera insegurança jurídica que afeta o planejamento de médio e longo prazo das empresas. Sem um mecanismo de transição fiscal que leve em consideração a especificidade da aviação comercial marcada por baixa margem de lucro e forte regulação técnica corre-se o risco de retração de investimentos, cancelamento de rotas deficitárias e paralisação de projetos de expansão.

7.4. SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA E PRESSÃO CAMBIAL

A maior parte dos custos operacionais das companhias aéreas é dolarizada *leasing* de aeronaves¹⁸⁰, manutenção, seguro e aquisição

essenciais para a otimização de operações aéreas, pois agregam eficiência na distribuição de passageiros e cargas, além de impulsionarem a economia local por meio do turismo e negócios.

180 O *leasing* dolarizado de aeronaves refere-se a contratos de leasing nos quais os pagamentos são denominados em dólares americanos, independentemente da moeda local do arrendatário. Essa prática é comum no setor aeronáutico devido à predominância do dólar nas transações internacionais de aviões e peças de reposição. A dolarização dos contratos de leasing pode implicar em riscos cambiais para as companhias aéreas, pois variações na taxa de câmbio podem aumentar os custos de

de peças, entre outros. Com a tributação uniforme sobre operações em território nacional, os custos em moeda local tendem a crescer, ao passo que a exposição cambial das empresas continua elevada. Esse desequilíbrio pode impactar a sustentabilidade financeira das companhias, sobretudo em momentos de alta volatilidade cambial ou de desaceleração da demanda, exigindo políticas públicas coordenadas para garantir previsibilidade, liquidez e estímulo à competitividade no setor.

8. ALTERNATIVAS E PROPOSTAS PARA MITIGAR OS IMPACTOS DA REFORMA

A reforma tributária brasileira, ao introduzir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), trouxe uma série de desafios para o setor da aviação comercial. A adaptação das empresas aéreas a esse novo cenário exige não apenas o cumprimento das novas obrigações tributárias, mas também a busca por mecanismos que possam mitigar os efeitos negativos sobre a sustentabilidade econômica, a conectividade regional e a competitividade internacional do setor. A seguir, são apresentadas alternativas e propostas que podem ajudar a suavizar os impactos da reforma e assegurar a continuidade do desenvolvimento do transporte aéreo no Brasil.

8.1. CRIAÇÃO DE REGIMES FISCAIS TRANSITÓRIOS PARA O SETOR AÉREO

Uma das propostas centrais para mitigar os impactos da reforma é a implementação de regimes fiscais transitórios¹⁸¹ específicos para

manutenção e operação das aeronaves. No entanto, também oferece vantagens em termos de previsibilidade e alinhamento com o mercado global de aviação, que é majoritariamente transacionado em dólares.

181 Os *regimes fiscais transitórios* são mecanismos temporários estabelecidos pelo governo para facilitar a transição entre sistemas tributários diferentes ou para

a aviação comercial. Estes regimes podem conceder um período de adaptação para que as companhias aéreas possam ajustar suas operações às novas alíquotas e formas de apuração tributária, evitando impactos imediatos e agressivos sobre os preços das passagens e a estrutura de custos. A criação de um **período de transição**, durante o qual as empresas possam continuar a usufruir de benefícios fiscais existentes (como a isenção sobre o QAV) ou receber compensações específicas pela tributação de insumos críticos, permitiria uma adaptação mais gradual e menos prejudicial à competitividade do setor.

8.2. PRESERVAÇÃO DE INCENTIVOS REGIONAIS E TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA AVIAÇÃO REGIONAL

Considerando a importância da aviação regional para a conectividade do Brasil, especialmente nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, é fundamental preservar ou criar **incentivos fiscais diferenciados** para as rotas regionais. A proposta inclui a **redução das alíquotas do IBS e da CBS sobre o QAV e outros insumos** utilizados em rotas de baixa demanda ou que atendem a destinos com menor poder aquisitivo. Além disso, uma **exceção tributária específica para o transporte aéreo regional** poderia ser implementada, de forma a manter a viabilidade econômica de rotas essenciais, mas não lucrativas, que conectam o interior do país aos grandes centros urbanos. O estímulo à aviação regional contribuiria para reduzir a exclusão logística e fomentar o desenvolvimento regional, promovendo a integração de mercados locais à economia global.

implementar mudanças nas normas fiscais de maneira gradual. Esses regimes são comuns em reformas tributárias e visam mitigar os impactos econômicos e operacionais para as empresas e contribuintes, oferecendo um período de adaptação. No contexto de uma reforma tributária, por exemplo, o regime fiscal transitório pode ser utilizado para ajustar as alíquotas, prazos de apuração ou a forma de arrecadação de impostos, permitindo que as empresas se adequem às novas regras sem sobrecargas imediatas.

8.3. MECANISMOS EFICIENTES DE DEVOLUÇÃO DE CRÉDITOS ACUMULADOS

A eficiência na devolução de créditos tributários acumulados é uma medida crucial para evitar que a reforma aumente a carga tributária líquida das empresas aéreas. A adoção de **procedimentos simplificados e ágeis** para a compensação de créditos de IBS e CBS, com prazos reduzidos e maior transparência no processo de restituição, ajudaria a garantir que as empresas não se vejam imersas em problemas de liquidez ou custos financeiros excessivos devido à demora nas devoluções. A criação de um **crédito presumido** para as companhias aéreas, que permita a compensação de créditos de forma automática para insumos diretamente ligados à operação aérea (como o QAV, a manutenção e o *leasing* de aeronaves), pode ser uma alternativa eficaz para garantir maior previsibilidade e segurança jurídica no novo regime fiscal.

8.4. POLÍTICA PÚBLICA DE SUBSTITUIÇÃO DO CUSTO DO QAV

Outro ponto essencial para a competitividade da aviação comercial brasileira é o **custo do combustível**. O QAV, sendo um dos maiores componentes de custo operacional, sofre impactos diretos com a elevação da carga tributária. Uma proposta de **política pública** que vise a **substituição parcial ou total da tributação do QAV** por mecanismos de subsídio ou compensação fiscal poderia ser explorada, ao menos para rotas estratégicas e para a aviação regional. Adicionalmente, a adoção de **estratégias de incentivo ao uso de combustíveis alternativos e sustentáveis**, como o biocombustível, pode ser uma solução de longo prazo para reduzir a dependência do QAV tradicional e promover um setor mais sustentável. Tais incentivos fiscais poderiam alinhar a política tributária com as tendências globais de sustentabilidade e com a agenda ambiental do setor aéreo.

8.5. SIMPLIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DIGITALIZAÇÃO DO SETOR

A reforma tributária brasileira também oferece a oportunidade de **simplificar as obrigações acessórias** e promover a digitalização do setor aéreo. O sistema de apuração e pagamento de tributos pode ser integrado a plataformas digitais de forma mais eficiente, com **automatização dos processos de emissão de notas fiscais, geração de guias de recolhimento e controle de créditos tributários**. A utilização de tecnologias como **blockchain**¹⁸² e sistemas de **gestão eletrônica de tributos** pode garantir maior transparência, agilidade e redução dos custos operacionais para as empresas, tornando o sistema mais eficiente e menos suscetível a erros administrativos ou fraudes.

8.6. COOPERAÇÃO PÚBLICO-PRIVADA PARA FOMENTO AO SETOR

Por fim, é importante ressaltar a necessidade de uma **cooperação pública e privada** para o fomento ao setor aéreo brasileiro. O governo pode atuar como facilitador do desenvolvimento do transporte aéreo, criando um ambiente regulatório favorável, com incentivos à inovação e ao crescimento sustentável das empresas. Investimentos em **infraestrutura aeroportuária, digitalização e capacitação** devem ser priorizados, principalmente para regiões menos favorecidas economicamente. As concessões de aeroportos podem ser revistas para incluir contrapartidas voltadas à melhoria da conectividade

¹⁸² *Blockchain* é uma tecnologia de registro digital descentralizado que permite a criação de um banco de dados imutável e transparente. Cada bloco da cadeia contém um conjunto de transações ou informações, e cada novo bloco é vinculado ao anterior, formando uma sequência inalterável. A principal característica do blockchain é sua **descentralização**, ou seja, ele não depende de uma autoridade central para validar e registrar transações, sendo mantido por uma rede distribuída de computadores (nós). Esta tecnologia é amplamente associada às criptomoedas, como o Bitcoin, mas também possui aplicações em diversos setores, como contratos inteligentes, rastreamento de cadeias de suprimento e sistemas de votação.

regional, e a modernização da infraestrutura de navegação aérea deve ser incentivada, garantindo maior segurança e eficiência operacional.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária brasileira, materializada por meio das Emendas Constitucionais nº 132/2023 e correlatas, configura uma das mais profundas transformações no sistema tributário nacional das últimas décadas. Com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o novo regime tem como objetivos centrais a simplificação da tributação, a promoção da neutralidade econômica, a redução dos custos de conformidade e a melhoria da transparência do sistema fiscal brasileiro. No entanto, o impacto dessa reforma sobre setores específicos da economia, como a aviação comercial, exige uma análise técnica detalhada, dada a natureza singular desse mercado e a sua importância estratégica para o Brasil.

O setor da aviação comercial brasileira possui características que o tornam especialmente vulnerável às modificações promovidas pela reforma tributária. A aviação é marcada por uma alta intensidade de capital, margens operacionais estreitas, e uma sensibilidade elevada à variação de preços, especialmente no que tange aos custos com combustíveis e manutenção de aeronaves. Além disso, o transporte aéreo no Brasil enfrenta desafios estruturais, como a desigualdade na infraestrutura aeroportuária e a concentração da oferta de serviços nas grandes regiões metropolitanas, com uma cobertura inadequada das áreas periféricas e mais distantes. Esses fatores, em conjunto com a competição acirrada tanto entre as companhias aéreas nacionais quanto com as empresas estrangeiras, aumentam a complexidade da análise dos impactos da reforma tributária.

No que tange aos impactos no setor da aviação comercial a principal alteração trazida pela reforma tributária, a substituição de tributos cumulativos por um sistema de tributação não cumulativa, tem

o potencial de aumentar significativamente os custos operacionais do setor aéreo. Isso ocorre principalmente pela tributação do combustível de aviação (QAV), que representa uma parcela substancial dos custos operacionais das companhias aéreas. A tributação do QAV sob o novo regime fiscal pode resultar em um aumento direto no custo por passageiro, que, por sua vez, será repassado ao consumidor final na forma de preços mais elevados para as passagens aéreas. Isso coloca o setor em uma posição desafiadora, pois ele não só concorre com

empresas internacionais, que operam em regimes fiscais mais favoráveis, mas também enfrenta uma estrutura de custos interna que já é considerada alta, o que pode comprometer sua competitividade.

A elevação dos custos pode afetar particularmente as rotas regionais e de menor demanda, que dependem de margens operacionais reduzidas para se manterem viáveis. A unificação das alíquotas de impostos e a eliminação de regimes fiscais diferenciados podem tornar mais difícil a operação dessas rotas, levando ao fechamento de algumas linhas aéreas menos rentáveis, mas de grande importância para a integração de áreas geográficas distantes e economicamente periféricas. Em termos de conectividade regional, a reforma tributária pode ampliar a exclusão de localidades que já enfrentam dificuldades de acesso ao transporte aéreo, prejudicando o desenvolvimento regional e exacerbando as desigualdades socioeconômicas no país.

Em se tratando de desafios para a expansão do setor aéreo, além dos desafios imediatos relacionados ao aumento dos custos operacionais, a reforma tributária impõe desafios adicionais para a expansão do setor aéreo no Brasil. A interiorização da malha aérea brasileira, um dos grandes objetivos de desenvolvimento do transporte aéreo, pode ser ainda mais dificultada pelo novo regime fiscal. A expansão das malhas aéreas regionais depende de uma série de fatores, entre os quais os incentivos fiscais, a viabilidade financeira das rotas e a adequação da infraestrutura aeroportuária. Sem políticas fiscais específicas para regiões menos dinâmicas, a tendência é que as grandes companhias aéreas concentrem ainda mais seus voos nas

rotas principais, como aquelas entre os grandes centros urbanos, em detrimento das rotas para cidades do interior e regiões mais afastadas.

Outro desafio importante é a disparidade entre o setor aéreo brasileiro e os mercados internacionais, especialmente em relação às companhias aéreas estrangeiras que operam em condições fiscais mais favoráveis. A tributação de combustíveis e outros insumos no Brasil é mais onerosa do que em países concorrentes, o que pode comprometer a competitividade das companhias aéreas nacionais, tanto nas rotas internas quanto nas internacionais. O Brasil, ao não adotar regimes fiscais mais vantajosos para a aviação, arrisca-se a perder participação de mercado para empresas estrangeiras que já possuem vantagens competitivas no custo de operação.

Se faz mister a busca por **alternativas e propostas para mitigação dos impactos**, diante desses desafios, surgem diversas alternativas e propostas que podem ajudar a mitigar os impactos negativos da reforma tributária no setor aéreo. Uma das principais sugestões é a criação de **regimes fiscais transitórios** específicos para a aviação comercial, que permitam às companhias aéreas se adaptarem gradualmente ao novo sistema tributário. Esse regime poderia garantir a manutenção de incentivos fiscais por um período determinado, enquanto as empresas ajustam seus processos e suas estruturas de custos.

Outra proposta relevante é a **preservação de incentivos fiscais regionais**, que podem ser fundamentais para garantir a viabilidade das rotas aéreas para regiões mais remotas e de menor demanda. A redução ou isenção do imposto sobre o QAV e outros insumos necessários para a operação das rotas regionais poderia permitir que as empresas continuem a operar em áreas menos lucrativas, promovendo a integração regional e contribuindo para o desenvolvimento econômico de regiões periféricas.

Além disso, seria vantajoso estabelecer **mecanismos eficazes de devolução de créditos acumulados**, um dos maiores desafios do novo sistema tributário. A agilidade na compensação e restituição dos créditos tributários ajudaria as empresas a manterem sua liquidez e a reduzir o impacto financeiro da reforma, especialmente em um setor

com custos elevados e margens reduzidas. Esses mecanismos devem ser claros, rápidos e eficientes, evitando a sobrecarga administrativa e garantindo que as empresas possam focar no crescimento e na expansão.

A longo prazo, a **promoção de combustíveis alternativos e sustentáveis**, como os biocombustíveis, poderia ser uma estratégia de mitigação dos impactos tributários sobre o QAV. Incentivos fiscais voltados para a adoção de tecnologias mais limpas ajudariam não apenas a reduzir os custos operacionais, mas também posicionariam o setor aéreo brasileiro como um líder em sustentabilidade dentro da aviação global.

Portanto, a reforma tributária brasileira tem o potencial de trazer benefícios significativos para o país, ao simplificar o sistema tributário, melhorar a transparência e promover uma maior equidade no ambiente econômico. No entanto, seus efeitos sobre o setor da aviação comercial exigem uma atenção especial. As mudanças no sistema fiscal podem resultar em aumentos de custos para as companhias aéreas, afetando diretamente os preços das passagens e a competitividade do setor, tanto no mercado interno quanto internacional.

Por isso, a adoção de medidas compensatórias, como regimes fiscais transitórios, incentivos regionais e melhorias na infraestrutura aeroportuária, é essencial para garantir que o setor da aviação comercial no Brasil continue a desempenhar seu papel vital na economia nacional. A preservação da competitividade das empresas aéreas brasileiras e a promoção de um desenvolvimento sustentável para o setor dependerá de uma abordagem equilibrada e de políticas públicas que acompanhem as mudanças estruturais promovidas pela reforma tributária. Por fim, embora a reforma tributária tenha o potencial de modernizar o sistema fiscal do Brasil, é imperativo que o governo e os agentes econômicos se unam para encontrar soluções que permitam ao setor aéreo se adaptar de forma eficaz e continuar a contribuir para a integração do país, o desenvolvimento econômico regional e o fortalecimento da conectividade global.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

10.1. LEGISLAÇÃO E ATOS NORMATIVOS

ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil. **Acordos sobre Serviços Aéreos (ASAs)**. Brasília, 1996–2025. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/acordos-sobre-servicos-aereos>. Acesso em: 10 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2025.

10. 2. BIBLIOGRAFIA E DOCUMENTOS TÉCNICOS

AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL (ANAC). **Relatório anual de desempenho do setor aéreo – 2023**. Brasília: ANAC, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/anac>. Acesso em: 10 abr. 2025.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

BITTAR, E. C. **Políticas públicas e direito: a aplicação do direito no Estado contemporâneo**. São Paulo: Atlas, 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). **Nota técnica da Reforma Tributária – PEC 45/2019**. Brasília: Consultoria Legislativa, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

DERZI, M. A. M. **Direito tributário brasileiro: estudos e pareceres**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 412.

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Relatório de avaliação da reforma tributária: riscos e oportunidades**. Brasília: CNI, 2024.

FGV – FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **Reforma tributária e seus impactos setoriais: uma análise aplicada ao transporte**. São Paulo: FGV Projetos, 2023.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE AVIAÇÃO (IBA). **Análise do impacto da reforma tributária no setor de transporte aéreo**. Brasília: IBA, 2024.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Transporte aéreo no Brasil: desafios e oportunidades para o desenvolvimento regional**. Brasília: IPEA, 2022.

IATA – INTERNATIONAL AIR TRANSPORT ASSOCIATION. **Economic performance of the airline industry: 2023 end-year report**. Geneva: IATA, 2023. Disponível em: <https://www.iata.org>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MORRISON, S, A.; WINSTON, C. **The economic effects of airline deregulation**. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2019.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends**. Paris: OECD Publishing, 2022.

PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 938.

PITOMBO, B. P. C. **A tributação do querosene de aviação no Brasil: entre o ICMS, a guerra fiscal e os desafios da reforma tributária**. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 49, p. 87-109, 2023.

SILVA, A. C. da. **Créditos acumulados de ICMS e o transporte aéreo: entraves à neutralidade tributária e riscos de oneração indevida**. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p. 144-165, 2022.

TORRES, H. T. **Reforma tributária e o novo sistema de tributos sobre o consumo no Brasil**. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 25-56, 2023.

VIEIRA, G. S. **A tributação internacional do transporte aéreo: uma análise da Convenção de Chicago e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro**. *Revista de Direito Aeronáutico e Espacial*, Brasília, v. 12, p. 41-66, 2022.

REFORMA TRIBUTÁRIA E O IMPACTO PARA AS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

Ana Luiza Junqueira Alves¹⁸³

Thiago Geovane Rocha Gonçalves¹⁸⁴

RESUMO

A Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, foi regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, que institui o novo sistema de tributação no Brasil, substituindo o ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins pelo IBS e CBS. Sabendo da necessidade de que os diferentes setores da economia se adaptem à nova realidade tributária, este estudo focou a análise dos impactos do novo modelo no futebol brasileiro, especificamente sobre as Sociedades Anônimas de Futebol, as SAFs. Atualmente, as SAFs se beneficiam de um sistema tributário simplificado, com alíquota unificada em 5%. Com a reforma tributária, o percentual estimado será de 8,5%, aumentando a carga tributária para o setor, afastando-se das razões iniciais que justificaram o surgimento das SAFs no Brasil.

Palavras-chave: Reforma Tributária; SAFs; TEF; Carga tributária.

ABSTRACT

The Tax Reform enacted through Constitutional Amendment No. 132/2023, regulated by Complementary Law No. 214/2025, which establishes the new tax system in Brazil, replacing ICMS, ISS, IPI, PIS

183 Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora – Campus Governador Valadares, Mestre em Direito nas Relações Econômicas e Sociais, com ênfase em Direito Tributário, pela Faculdade de Direito Milton Campos e membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Associada no MMF Advogados. E-mail: analuiza.junqueira@mmf-law.com.br

184 Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, e MBA em Direito Tributário pelo Centro de Estudos em Direito e Negócios – CEDIN. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG por três mandatos consecutivos e autor de diversos artigos acadêmicos, publicados em jornais, livros e revistas especializadas em Direito Tributário. Sócio no MMF Advogados. E-mail: thiago.rocha@mmf-law.com.br

and Cofins with IBS and CBS. Knowing the need for different sectors of the economy to adapt to the new tax reality, this study is focused to analyze the impacts of the new model on Brazilian football, specifically on the Football Corporations (Sociedades Anônimas do Futebol – SAFs). Currently, SAFs benefits from a simplified tax regime, with a unified rate of 5%. Under the tax reform, the estimated rate will rise to 8.5%, increasing the tax burden on the sector and moving away from the original motivations that justified the creation of SAFs in Brazil.

Keywords: Tax Reform; Football Corporations; TEF; Tax burden.

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária do Sistema Tributário Brasileiro foi aprovada por meio da Emenda Constitucional n° 132/2023, introduzindo alterações substanciais no formato de tributação do consumo no Brasil, por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), estrutura baseada no europeu IVA Dual.

Os dois tributos incidirão no consumo de todos os bens e serviços, com uma base ampla, tanto sobre bens materiais, imateriais e direitos¹⁸⁵. Assim, o modelo IVA Dual é a coexistência de ambos, sendo parte voltada para arrecadação federal e outra destinada para os estados e municípios, preservando a autonomia dos entes federados na arrecadação tributária.

Dentre as diversas motivações da Reforma Tributária, resultado de discussões históricas, destaca-se a busca pela simplificação do modelo tributário brasileiro, propondo-se a solucionar as dificuldades da não cumulatividade, a redução da quantidade de tributos ou mesmo a simplificação do processo de tributação de bens e serviços¹⁸⁶.

185 OLIVEIRA, Augusto de. **A reforma tributária do consumo (EC 132/2023): Uma fábrica de ilusões.** Cadernos Da Escola Do Legislativo, 26(45), 56–107. <https://doi.org/10.62551/2595-4539.2024.517>, 2024.

186 HARZHEIM, Amanda Vieira. **Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional n° 132/2023.** RTrib. 161. P. 12, 2024.

Assim, as Contribuições do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), serão gradualmente extintos, cedendo lugar ao IBS e à CBS, tributos que incidirão sobre o consumo de bens e serviços.

Nessa perspectiva, os contribuintes precisam se preparar, seja em relação ao entendimento teórico sobre as alterações previstas pela reforma tributária ou sobre as obrigações e procedimentos fiscais e contábeis, realizando um planejamento tributário capaz de medir o impacto econômico-financeiro para o negócio, entendendo se a carga tributária ao final, considerando a média já recolhida, será majorada.

A implementação das alterações da Reforma Tributária já está em andamento e será gradual, existindo um período de transição com a extinção integral dos tributos anteriormente vigentes pelo novo sistema, sendo que em 2027 as contribuições sociais não serão mais exigidas e em 2033 o mesmo ocorrerá com o ISSQN e o ICMS¹⁸⁷.

Portanto, é importante avaliar como setores específicos da economia serão afetados pelas novas diretrizes, especialmente aqueles com regimes diferenciados de tributação, como é o caso do futebol profissional, que recentemente passou por uma transformação estrutural com a criação das Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs).

Outrossim, é preciso considerar também que a reforma busca promover maior isonomia na tributação do consumo, tratando de forma equânime os diferentes setores da economia. Contudo, os setores que possuem tratamento diferenciado atualmente podem ser prejudicados por esse entendimento, como é o caso do futebol.

Desta forma, o objetivo principal do presente estudo é traçar um paralelo entre a tributação atual das SAFs e as alterações já previstas com a reforma tributária, permitindo concluir, ao final, se o setor

187 **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP**, São Paulo, 1 sem., 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/issue/archive>

será impactado ou se, a princípio, os dispêndios tributários tenderão a permanecer os mesmos. Ressalta-se que não se tem a pretensão de esgotar o tema, mas fomentar o debate que norteie os principais aspectos relacionados.

Destaca-se que esse tema possui relevância social, considerando o futebol como um aspecto cultural intrínseco ao povo brasileiro que, nas palavras de Gilberto Freyre (1947)¹⁸⁸, é formado de elementos culturais primitivos, uma importância especial, pois se tornou um meio de expressão moralmente e socialmente aceito. Além disso, o futebol tornou-se uma “verdadeira instituição brasileira” (p.25).

Assim, a relevância do estudo é evidente: a necessidade de debates cada vez mais técnicos sobre a reforma tributária, a fim de disseminar o conhecimento para todos os contribuintes e a importância do futebol para a cultura brasileira.

Além disso, notou-se uma crescente “onda” de clubes brasileiros se tornando SAFs, especialmente por questões econômicas e financeiras, para manutenção e renovação dos times e, para muitos, para a própria sustentação do futebol com qualidade e permanência entre os grandes clubes brasileiros.

Benradt (2019) reflete que o futebol é a modalidade esportiva mais praticada e valorizada no Brasil, tornando-se, para além de atividade física, um patrimônio sociocultural. Porém, o futebol brasileiro, seja pela má gestão de dirigentes dos clubes, seja por não conseguir competir com o “mercado futebolístico europeu”, precisava se atualizar em relação às novas práticas de governança, estrutura jurídica mais adequada e aperfeiçoamento financeiro. Assim, surge o Projeto de Lei (PL) n° 5.082/2016 para a criação das SAFs¹⁸⁹.

Na exposição de motivos do PL, o Deputado Otavio Leite esclarece que o futebol brasileiro estaria “ *muito distante das estruturas*

188 MARIO, Filho. **O negro no futebol brasileiro**. Rio de Janeiro, Mauad, 2003. Trecho extraído do livro, escrito por Gilberto Freyre.

189 BENRADT, Pedro Henrique Adoglio. **Sociedade Anônima de Futebol (PL n° 5.082/2016): A modernização do Futebol Brasileiro Por Meio do Direito Societário**, São Paulo, 2019.

*mais avançadas no mundo” e que as SAFs ofereceriam uma via para modernização do esporte*¹⁹⁰.

As SAFs foram instituídas com a Lei nº 14.193/2021 e são caracterizadas pelas companhias cuja atividade principal seja a prática de futebol profissional, masculino ou feminino, conforme disciplina o artigo primeiro desta lei¹⁹¹.

Do ponto de vista tributário, tema que será mais bem detalhado em momento oportuno, o modelo das SAFs permite o recolhimento dos tributos por meio da Tributação Específica do Futebol (TEF), que simplifica as obrigações tributárias mediante recolhimento unificado dos tributos, com uma alíquota única de 5% (cinco por cento) nos primeiros anos, compreendendo Imposto de Renda (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as Contribuições para o PIS e Cofins e as contribuições para a seguridade social.

A seguir, será feita uma análise comparativa entre o regime tributário atual das SAFs e os impactos esperados com a implementação da nova sistemática tributária prevista pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com destaque para os possíveis riscos, benefícios e cenários de adaptação fiscal no setor.

1. DAS SAFS E O REGIME ATUAL DE TRIBUTAÇÃO

As Sociedades Anônimas de Futebol foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro em 2021, com a publicação da Lei nº 14.193/2021, a partir da criação de novo modelo societário, objetivando incentivar o fomento econômico à exploração do futebol no país. Possuem objeto delimitado, que é a participação em competições profissionais de futebol, formação e negociação de direitos econômicos

190 BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5082/2016**, Otavio Leite. Disponível em: <https://www.camara.leg.br> – Acesso em 28 de maio de 2025.

191 Art. 1º Constitui Sociedade Anônima do Futebol a companhia cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras específicas desta Lei e, subsidiariamente, às disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.

de atletas profissionais, a promoção de espetáculos ligados ao futebol e a exploração de propriedade intelectual própria¹⁹².

Conforme refletem José Gomes e Jean Martins (2023)¹⁹³, após a instituição das SAFs para o futebol brasileiro, diversos clubes aderiram de imediato, especialmente aqueles que enfrentavam uma profunda crise financeira, tais como o Botafogo de Futebol e Regatas, Esporte Clube Bahia e Cruzeiro Esporte Clube. Assim, os clubes brasileiros acabaram apostando em investidores capazes de auxiliar na superação da crise e aumento de receitas.

A legislação também estabelece as formas possíveis de constituição das SAFs, permitindo que clubes tradicionais se adaptem ao novo formato, seja pela transformação do clube ou da pessoa jurídica em Sociedade Anônima de Futebol, seja pela cisão do departamento de futebol do clube e a transferência de patrimônio relacionado àquela atividade ou ainda pela iniciativa de pessoa natural ou jurídica.

Existem outros aspectos interessantes introduzidos pela legislação, como é o fato de que o acionista controlador da Sociedade Anônima de Futebol, individual ou integrante de acordo de controle, não pode participar, ainda que indiretamente, de outras SAFs, ou ainda que é previsto um modelo de quitação específico das obrigações do clube e um regime centralizador de execuções, iniciativas pensadas na promoção e na manutenção do futebol brasileiro.

Naturalmente, os tributos incidentes e a forma de recolhimento são parte essencial de toda essa organização e que, na maioria das vezes, ditará a própria manutenção daquela atividade. Logo, não seria diferente com as SAFs.

O Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF) instituído em conjunto com a Lei nº 14.789/2021, sujeita as SAFs aos recolhimentos dos tributos neste formato específico, implicando em um recolhimento

192 BENRADT, Pedro Henrique Adoglio. **Sociedade Anônima de Futebol (PL nº 5.082/2016):** A modernização do futebol brasileiro por meio do Direito Societário. Insper, São Paulo, 2019.

193 GOMES, José Eduardo Ribeiro. A Sociedade Anônima do Futebol: seria essa a solução para a melhoria da condição financeira dos clubes de futebol brasileiros? 2023. 31 – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

mensal, mediante documento único de arrecadação, de impostos e contribuições, apurados pelo regime de caixa, sendo eles: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e contribuições para a seguridade social¹⁹⁴.

Nos primeiros cinco anos de instituição das SAFs, o recolhimento dos tributos será devido à alíquota de cinco por cento das receitas mensalmente recebidas, sendo que, a partir do sexto ano, a alíquota será de quatro por cento sobre as receitas, incluindo aquelas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

No Brasil, em regra, as pessoas jurídicas em geral estão sujeitas à tributação pela sistemática do regime do Simples Nacional, do Lucro Presumido ou Lucro Real, apurados de maneiras distintas, a depender das particularidades da empresa e da atividade exercida, observando, dentre outros critérios, os limites de faturamento.

O modelo do TEF apresenta certa semelhança ao Simples Nacional, na medida em que ambos promovem a unificação de tributos em um único recolhimento mensal, com intuito de simplificar a arrecadação, embora com fundamentos jurídicos e abrangência distintos, por meio de uma alíquota efetiva já determinada. Porém, em razão dos altos valores que circulam entre os clubes, o Simples Nacional não seria uma realidade possível, por ter um limite de faturamento inexpressivo no contexto do futebol, de R\$4.800.000,00.

O Lucro Presumido, é o regime no qual se aplicam percentuais fixos sobre a receita bruta, como se fosse uma projeção do lucro tributável pela empresa. Já o Lucro Real, é apurado considerando a

194 Art. 31. A Sociedade Anônima do Futebol regularmente constituída nos termos desta Lei fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF).

§ 1º O regime referido no caput deste artigo implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e

V - contribuições previstas nos incisos I, II e III do caput e no § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

0

escrituração contábil completa da empresa, permitindo a dedução de despesas operacionais.

Outro ponto relevante é que o TEF possibilita maior previsibilidade orçamentária para os clubes, por meio de uma gestão financeira mais eficiente, fator decisivo em contextos de reestruturação administrativa e busca por solidez econômica.

Neste contexto, se observa que as SAFs surgem não apenas como uma alternativa societária, mas também econômica, para os clubes brasileiros em crise, por meio de um regime tributário próprio e simplificado, fomentando os investimentos privados na iniciativa. Além disso, o intuito das SAFs é fazer com o que o futebol brasileiro se modernize e consiga, no tempo, se manter em ascensão e com qualidade.

Sendo assim, cabe analisar se, no contexto da reforma tributária, essa estrutura permanecerá vantajosa e se os objetivos iniciais que ensejaram a constituição das SAFs serão mantidos.

2. ASPECTOS RELEVANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

2.1 CONTEXTO GERAL

A reforma tributária, aprovada por meio da Emenda Constitucional nº 123/2023, vem promovendo alterações significativas no Sistema Tributário Brasileiro, especialmente após a publicação da Lei Complementar nº 214/2025, que instituiu o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

Os tributos existentes atualmente darão espaço para uma nova formatação: o Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza (ISSQN), o ICMS, as Contribuições do PIS e da Cofins e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) serão substituídos gradualmente pelo modelo IVA Dual.

A principal motivação da reforma tributária foi a elevada complexidade do Sistema Tributário Nacional, marcada por uma

multiplicidade de normas sobre os mesmos tributos, conflitos frequentes de competência entre os entes federativos, regimes distintos de alíquotas, incidência cumulativa e práticas de guerra fiscal. Além de simplificar esse cenário, a reforma também buscou garantir maior equilíbrio federativo, com a criação de um fundo de compensação destinado a assegurar a repartição equitativa das receitas entre estados e municípios¹⁹⁵.

Fabício de Oliveira¹⁹⁶ destaca a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro em números, demonstrando a complexidade que é, especialmente para os contribuintes, acompanharem todas as alterações:

De acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), publicada em 2023, desde a promulgação da Constituição de 1988 foram editadas, no Brasil, até setembro de 2023, ou seja, completados 35 da CF 88, incluindo-se as do governo federal (42.534 normas), dos estados (162.710) e dos municípios (287.277), 492.521 normas tributárias, o que representa 38 normas por dia ou 55 por dia útil. Considerando essa edição de normas em termos de horas e horas úteis, essas corresponderam a 1,6 por hora e a 2,29 por hora útil. Nenhuma empresa consegue acompanhar tantas mudanças sem dispor de (ou contratar) uma empresa de planejamento tributário para essa tarefa, o que aumenta muito os seus custos operacionais. (OLIVEIRA, Fabício Augusto de Oliveira, p. 62, 2024)

Nesse sentido, a Reforma Tributária estabeleceu que a CBS e o IBS terão como base tributável elementos comuns, considerando a

195 SILVEIRA, Daniel E. da. YAMAMOTO, Nan Huei Chang. CIABATARI, Roberta Ramos. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, São Paulo, 2024.

196 OLIVEIRA, Fabício de. **Emenda Constitucional nº 132, de 2023: uma fábrica de ilusões**. Cadernos da Escola do Legislativo – Volume 26, 45. 2024. Disponível em: <https://cadernosdolegislativo.almg.gov.br/cadernos-ele/article/view/517/501>

mesma base de cálculo, os mesmos fatos geradores, sujeitos passivos, as hipóteses de imunidades, os mesmos regimes específicos e regras da não cumulatividade e hipóteses de crédito¹⁹⁷, contribuindo para a redução de normas e legislações correlatas.

Em resumo, IBS será cobrado pela soma das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, sendo que caberá à Lei Complementar determinar o ente destinatário da operação, seja pela localização do contribuinte ou da prestação de serviços, por exemplo. Por sua vez, a CBS será destinada à União¹⁹⁸.

2.2 DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL: ANÁLISE SOB O VIÉS DA REFORMA

As SAFs recolhem os tributos considerando o modelo de tributação unificada, o Regime de Tributação Específica do Futebol – TEF. Com a reforma tributária, o PIS e a Cofins serão substituídos pela CBS, além da inclusão de novas obrigações relativas ao IBS.

Neste viés, a Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta o IBS, CBS e o IS, esclarece que as Sociedades Anônimas de Futebol permanecerão sujeitas ao regime de tributação específica, o TEF, considerando o IRPJ e a CSLL, as contribuições sociais, além da CBS e do IBS, conforme disciplina o art. 292 da Lei¹⁹⁹.

197 TAUFNER, Domingos Augusto; PEREIRA DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>>. Acesso em: 28 maio 2025.

198 **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP**, São Paulo, 1 sem., 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/issue/archive>

199 Art. 292. As operações com bens e com serviços realizadas por Sociedade Anônima do Futebol - SAF ficam sujeitas a regime específico do IBS e da CBS, de acordo com o disposto neste Capítulo.

Parágrafo único. Considera-se como SAF a companhia cuja atividade principal consista na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras previstas na legislação específica.

Art. 293. A SAF fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol - TEF instituído neste Capítulo.

§ 1º O TEF consiste no recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:

Em relação à base de cálculo do TEF, ela será composta pela totalidade das receitas recebidas no mês pelo clube, incluindo os prêmios e programas de sócio torcedor, a cessão de direitos desportivos dos atletas, a cessão de direitos de imagem e as transferências de atletas para outra entidade desportiva ou mesmo seu retorno.

A sistemática de recolhimento dos tributos também permanecerá a mesma, considerando o regime de recolhimento unificado, já a carga tributária aumentará ao final, em relação ao percentual de 5% (cinco por cento) praticado atualmente:

Art. 293. A SAF fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol - TEF instituído neste Capítulo. (...)

§ 4º O valor do pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º deste artigo será calculado mediante aplicação das alíquotas de:

I - 4% (quatro por cento) para os tributos federais unificados de que tratam os incisos

I a III do § 1º deste artigo;

II - 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para a CBS; e

III - 3% (três por cento) para o IBS, sendo:

a) metade desse percentual correspondente à alíquota estadual; e

b) metade desse percentual correspondente à alíquota municipal. (...)

Assim, nota-se que a carga tributária da TEF que até o momento compreendia o percentual de até 5% (cinco por cento), passa a ser em

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

III - contribuições previstas nos incisos I, II e III do caput e no § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - CBS; e

V - IBS.

média 8,5% (oito e meio por cento), considerando a incorporação do IBS e do CBS no rol dos tributos incidentes.

Entretanto, é preciso ter cautela sobre este ponto para que não haja interpretação equivocada da lei, explicando: os clubes de futebol, para além do recolhimento unificado dos tributos pelo TEF, sujeitam-se ao recolhimento do ISSQN, que é o imposto incidente sobre a prestação de serviços.

O ISSQN é de competência municipal, cujas alíquotas variam entre 2% e 5% a depender da legislação local e incide sobre as receitas auferidas pelos clubes, como na venda de ingressos, por exemplo. Ou seja: além dos 5% previstos atualmente no TEF, os clubes recolhem o imposto municipal.

Mas, para além das alíquotas praticadas, talvez o principal ponto ofensor para um clube que visa superar uma crise financeira com as SAFs seja a alteração em relação à base de cálculo, pois haverá o encerramento da isenção da TEF sobre a cessão dos direitos desportivos dos atletas.

Essa cessão de direitos se assemelha a um empréstimo e ocorre quando há uma transferência temporária de direitos de um atleta para clube diverso, atualmente regulamentada pela Lei nº 9.615/1998 (a “Lei Pelé”) e pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF).

A legislação atual das SAFs prevê que a cessão desses direitos desportivos não compõe a base tributável pelos 5 (cinco) primeiros anos, ao passo que, a partir do 6º ano, passam a compor, porém, com redução da alíquota, de 5% (cinco por cento) para 4% (quatro por cento)²⁰⁰.

200 Art. 32. Nos 5 (cinco) primeiros anos-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol ficará ela sujeita ao pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º do art. 31 desta Lei, à alíquota de 5% (cinco por cento) das receitas mensais recebidas.

§ 1º Para fins do disposto no **caput** deste artigo, considera-se receita mensal a totalidade das receitas recebidas pela Sociedade Anônima do Futebol, inclusive aquelas referentes a prêmios e programas de sócio- torcedor, excetuadas as relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

§ 2º A partir do início do sexto ano-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol, o TEF incidirá à alíquota de 4% (quatro por cento) da receita mensal

Com a reforma tributária, a cessão de direitos desportivos dos atletas compreende a base de cálculo desde a constituição das SAFs, ao passo que o recolhimento efetivo também foi majorado, conforme se observa da legislação.

Assim, a ampliação da base de cálculo para incluir receitas que antes estavam excluídas, como a cessão de direitos desportivos, representa um desafio adicional às SAFs. Estas receitas, que muitas vezes são sazonais e estratégicas para o equilíbrio financeiro dos clubes, passam a sofrer incidência tributária integral, independentemente da capacidade contributiva no período:

Art. 293. A SAF fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol - TEF instituído neste Capítulo. (...)

§ 3º A base de cálculo do pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º deste artigo será a totalidade das receitas recebidas no mês, inclusive aquelas referentes a:

I - prêmios e programas de sócio-torcedor;

II - cessão dos direitos desportivos dos atletas; (...)
(grifamos)

Diante disto, nota-se que, embora haja a manutenção do TEF, a alíquota global que inicialmente era de até 5% (cinco por cento) sobre as receitas mensais, passará, com a implementação do IBS e da CBS, para 8,5% (oito e meio por cento) distribuída entre tributos federais, o CBS e IBS, sendo que, em geral, esse acréscimo representaria um aumento em relação à carga anterior, impactando no fluxo de caixa das SAFs, contribuindo para maior desequilíbrio econômico-financeiro projetado pelos clubes.

Por outro lado, a manutenção do TEF é essencial para que as SAFs permaneçam em funcionamento, considerando que, caso os

recebida, compreendidos os tributos referidos no § 1º do art. 31 desta Lei, inclusive as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

clubes precisassem recolher os tributos considerando os regimes gerais, tais como Lucro Presumido e Lucro Real, a tendência é que a carga tributária fosse expressivamente maior.

Sendo assim, a conclusão prévia que se extrai é que, ainda que a manutenção do TEF represente um avanço em termos de estabilidade regulatória no cenário atual e pós- reforma tributária, cabe monitorar seus efeitos nos próximos anos.

A depender da evolução das receitas, poderá ser necessário uma readequação das alíquotas para adaptar o novo modelo tributário à realidade dos clubes brasileiros, garantindo assim que os objetivos iniciais do legislador, ao instituir as SAFs no ordenamento jurídico brasileiro, sejam integralmente mantidos, ainda que em tempos de reforma no sistema tributário.

3. CONCLUSÃO

A reforma do Sistema Tributário Brasileiro já era objeto de debates históricos, motivados pela complexidade do modelo vigente: tributos cumulativos, inúmeras legislações sobre a mesma matéria, conflitos de competência, guerra fiscal, dentre outros.

Sendo assim, com a Emenda Constitucional nº 132/2023, os tributos IBS, CBS (modelo IVA Dual) e IS foram instituídos, em substituição ao ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI, promovendo maior simplificação em relação à quantidade de tributos existentes.

Considerando a necessidade de adaptações de todos os setores da economia, tanto em relação à nova sistemática de apuração, mas também na projeção da carga tributária estimada, este estudo teve como objetivo analisar essas alterações especialmente para as Sociedades Anônimas de Futebol (SAFs).

A justificativa do tema reside no fato de que, para além da relevância da reforma tributária, pautou-se no impacto que o futebol brasileiro tem para a cultura do país, para a construção da sociedade brasileira como um todo. Além disso, foi possível acompanhar nos

últimos anos o surgimento das SAFs como tentativa para solucionar as graves crises financeiras enfrentadas por grandes clubes brasileiros, portanto, se espera que a reforma tributária observe todo este contexto social.

Desta feita, essas Sociedades Anônimas que originalmente foram instituídas e regulamentadas pela Lei nº 14.193/2021, possuem um Regime Tributário Específico do Futebol (TEF), com alíquota unificada de 5% (cinco por cento).

Observou-se que, com a Lei Complementar nº 214/2025, houve a manutenção do regime diferenciado de recolhimento, mas passou-se para um percentual de alíquota efetiva de 8,5%, o que pode ser questionado do ponto de vista da manutenção do próprio futebol. Neste caso, com a nova sistemática tributária, o CBS e o IBS passaram a incluir o “grupo” dos tributos do TEF.

Existem outros elementos relevantes a serem percebidos, como a inclusão da cessão de direitos dos jogadores na base de cálculo dos tributos, o que poderá majorar o valor a ser recolhido pelos clubes, considerando se tratar de uma prática comum.

Conclui-se, portanto, que a reforma tributária, ao tempo em que buscou a uniformização da tributação do consumo, não parece ter conseguido equilibrar a carga tributária do setor, naquilo que já é recolhido normalmente.

No caso das SAFs, isto fica mais evidente, pois, de um lado, existe a manutenção do regime próprio diferenciado, mas, de outro, tem-se a majoração da alíquota efetiva final. Além disso, com o aumento da base de cálculo a ser levada à tributação, necessariamente o setor ficará prejudicado nessas operações.

É dizer em outras palavras que, a partir de todos os pontos debatidos, a EC nº 132/2023 representa um marco na busca por simplificação e isonomia do Sistema Tributário Brasileiro como um todo.

Todavia, para setores específicos, como o futebol profissional, notadamente as Sociedades Anônimas do Futebol, essa reestruturação traz consigo uma certa dualidade. O TEF oferece um certo grau de

estabilidade regulatória e simplificação na arrecadação, por outro lado, a majoração da alíquota efetiva para 8,5% e a ampliação da base de cálculo para incluir a cessão de direitos desportivos dos atletas apontam um aumento da carga tributária.

Por fim, cabe uma análise pormenorizada de cada clube, considerando as suas particularidades, as receitas auferidas mensalmente, os débitos e demais elementos relevantes capazes de impactar na tributação, para que façam uma projeção pormenorizada dos impactos da reforma tributária na manutenção do futebol.

REFERÊNCIAS

BENRADT, Pedro Henrique Adoglio. **Sociedade Anônima de Futebol** (PL nº N° 5.082/2016): A modernização do futebol brasileiro por meio do Direito Societário. Insper, São Paulo, 2019.

BRASIL. **Lei nº 14.193**, de 06 de agosto de 2021. Dispõe sobre a Sociedade Anônima de Futebol e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, 2021.

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

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 e o Imposto Seletivo (IS) e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.615**, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, 1998.

BRASIL, **Projeto de Lei nº 5082/2016**, Câmara dos Deputados. Otavio Leite. Disponível em: <https://www.camara.leg.br> – Acesso em 28 de maio de 2025.

CASTRO e Silva, E., Lima, B. M. N., & Carvalho, V. B. da S. (2024). **Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense**. Revista Direito Tributário Atual, (56), 177–196. <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.7.2024.2486>

Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP, São Paulo, 1 sem., 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/issue/archive>

GOMES, José Eduardo Ribeiro. **A Sociedade Anônima do Futebol**: seria essa a solução para a melhoria da condição financeira dos clubes de futebol brasileiros? 2023. 31 – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

HARZHEIM, Amanda Vieira. **Reforma Tributária no Brasil**: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. RTrib. 161. P. 12, 2024.

MARIO, Filho. **O negro no futebol brasileiro**. Rio de Janeiro, Mauad, 2003. Trecho extraído do livro, escrito por Gilberto Freyre.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária do consumo (EC 132/2023)**: Uma fábrica de ilusões. Cadernos Da Escola Do Legislativo, 26(45), 56–107. <https://doi.org/10.62551/2595-4539.2024.517>, 2024.

TAUFNER, Domingos Augusto; PEREIRA DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>>. Acesso em: 28 maio 2025.

SILVEIRA, Daniel E. da. YAMAMOTO, Nan Huei Chang. CIABATTARI, Roberta Ramos. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, São Paulo, 2024.

A SISTEMÁTICA ATUAL E AS PERSPECTIVAS COM A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO DO CREDITAMENTO DE PIS/COFINS DO “INSUMO DO INSUMO” NO AGRONEGÓCIO

Leonardo Dias da Cunha²⁰¹

RESUMO

Com a importância do agronegócio no cenário brasileiro, em que a tributação tem grande impacto na tomada de decisão e no desenvolvimento dos negócios, analisou-se a teoria, o posicionamento da administração tributária federal, o entendimento dos tribunais administrativos e judiciais sobre o creditamento de PIS e COFINS em relação a dispêndios com insumos, incluído o “insumo do insumo”, bem como a manutenção dos créditos nos casos de concessão de benefícios fiscais, além das mudanças até então identificadas com a reforma tributária sobre o consumo, estruturada na Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025. O resultado obtido é que há a possibilidade de geração e utilização de créditos decorrentes de dispêndio com insumos em todo o processo operacional, sendo necessários e ou relevantes para o processo produtivo e de prestação de serviços dos contribuintes do setor do agronegócio. Além disso, identificou-se incongruências jurídicas aptas a afastar a proibição trazida pela Lei nº 14.592/2023 de inclusão do ICMS das aquisições, no cálculo dos créditos. Por fim, com a estrutura da reforma tributária sobre o consumo, tem-se a perspectiva de um creditamento amplo em relação ao mesmo tributo incidente e recolhido na etapa anterior e não

201 Doutorando em Direito Tributário pela PUC, integrando o Núcleo Jurídico de Políticas Públicas (NUJUP) como pesquisador, com bolsa de fomento da CAPES; Mestre em Direito Tributário com bolsa parcial de fomento da FAPEMIG, Especialista em Direito Tributário pela FGV, Especialista em Direito Ambiental pela UGF; Especialização em Agronegócio pela USP; Graduação em Direito pela FDCL; Professor nas Especializações em Direito Tributário e Gestão Fiscal e Tributária da PUC Minas; advogado e consultor em Direito Tributário em Belo Horizonte, Minas Gerais; Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG, do Conselho de Assuntos Tributários da FEDERAMINAS e Diretor do Instituto de Estudos Fiscais – IEFi. leonardo.cunha.adv@gmail.com.

mais em relação aos dispêndios das aquisições que gerariam créditos, propiciando que o setor do agronegócio, possa obter uma redução de sua carga tributária das contribuições em evidência.

Palavras-chave: PIS; COFINS; CBS; Insumo; Insumo do insumo; crédito tributário.

ABSTRACT

Given the importance of agribusiness in the Brazilian context, where taxation has a significant impact on decision-making and business development, this study analyzed the theoretical framework, the position of the federal tax administration, and the understanding of administrative and judicial courts regarding the PIS and COFINS tax credits related to expenditures on inputs—including “inputs of inputs”—as well as the maintenance of tax credits in cases of the granting of tax benefits. It also addressed the changes identified thus far stemming from the tax reform on consumption, as established by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025. The findings indicate that it is possible to generate and use tax credits arising from expenditures on inputs throughout the operational process, provided they are necessary and/or relevant to the production and service delivery processes of agribusiness taxpayers. Additionally, legal inconsistencies were identified that may invalidate the prohibition introduced by Law No. 14,592/2023 concerning the inclusion of ICMS from acquisitions in the calculation of tax credits. Finally, with the structure of the new consumption-based tax reform, there is a prospect of broader crediting related to the same tax levied and collected at the previous stage, rather than based on expenditures from acquisitions that would generate credits. This shift may enable the agribusiness sector to reduce its tax burden from the contributions under discussion.

Keywords: PIS; COFINS; CBS Input; Input of input; Tax credit.

INTRODUÇÃO

Analizando-se a balança comercial de exportações do agronegócio o ano de 2024, o Sistema de Estatísticas de Comércio Exterior do Agronegócio Brasileiro - AGROSTAT Brasil²⁰² do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, levantou, até dezembro de 2024, o valor de US\$ 164.368.084,980,00 (cento e sessenta e quatro bilhões, trezentos e sessenta e oito milhões e oitenta e quatro mil, novecentos e oitenta dólares) exportados pelo agronegócio.

O agronegócio vem participando nas exportações com uma média, nos últimos dez anos de 46,09% (quarenta e seis inteiros e nove décimos cento), e no Produto Interno Bruto, (PIB) a participação está com a média no mesmo período, de 22,30% (vinte e dois inteiros e trinta centésimos por cento), segundo dados divulgados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – CPEA, da Universidade de São Paulo – USP, em parceria com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA²⁰³.

202 Vide: <https://mapa-indicadores.agricultura.gov.br/publico/extensions/Agrostat/Agrostat.html>. Acesso em 26 abr. 2025

203 Tendo em vista que o foco da pesquisa trata da análise da possibilidade de creditamento extemporâneo de PIS e COFINS sobre insumos dos insumos e como o creditamento passa a ser com a reforma tributária, são trazidos os dados do setor para demonstrar dimensão da participação do agronegócio na economia nacional. Em assim sendo, elaborou-se a tabela 1, com a amostra das informações de participação do agronegócio no PIB e nas exportações brasileiras entre 2014 e 2024, do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA) da Universidade de São Paulo (USP) e Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (ESALQ) CEPEA-USP/ESALQ. PIB do Agronegócio Brasileiro 2025 e Informações da Secretaria de Comunicação do Governo Federal. Dados disponibilizados em: <https://mapa-indicadores.agricultura.gov.br/publico/extensions/Agrostat/Agrostat.html>, [https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Planilha_PIB_Cepea_Portugues_Site%20\(2\).xlsx](https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Planilha_PIB_Cepea_Portugues_Site%20(2).xlsx); <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx> e <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/marca-historica-do-agronegocio-brasileiro-destaca-protagonismo-na-seguranca-alimentar-global>. Acesso em 26 abr.2025.

Segue a tabela elaborada com os dados do setor:

Tabela 1. Participação do agronegócio no PIB e nas exportações brasileiras

Anos	Representação do agro- negócio no PIB%	Exportações**
2024	22,20%	49,00%
2023	23,78%	49,03%
2022	25,22%	47,55%
2021	26,61%	42,92%
2020	25,85%	48,14%
2019	20,48%	43,80%
2018	20,01%	43,63%
2017	20,54%	44,66%
2016	22,03%	47,31%
2015	19,95%	47,20%
2014	18,61%	43,75%
Média	22,30%	46,09%

Fonte: elaborado pelo autor com dados Cepea/CNA e Cepea/Abiove, da ** Balança Comercial Brasileira e Balança Comercial do Agronegócio.

Deve ser mencionado que o seguimento possui inúmeras especificidades, de ordem técnica, com atuações diversas como agrícola, pecuária, desenvolvedoras de sementes, fabricantes de fertilizantes e herbicidas, fabricantes de máquinas e equipamentos rurais, , frigoríficos, laticínios, fabricantes de sucos, moinhos, armazéns e silos, atacadistas, distribuidores, e exportadores etc., bem como de ordem tributária, com incidências e benefícios tributários a depender da atividade e do produtos envolvidos.

Há empresas que possuem seu processo produtivo constituído de etapas anteriores à industrialização, seguido da própria industrialização, bem como da comercialização, em que muitos dos insumos utilizados nas etapas são essenciais e ou relevantes.

O desconhecimento das especificidades do setor, acaba, por vezes, criando um cenário em que se paga mais tributo do que o estritamente necessário, incluindo a opção do regime tributário que pode não ser o mais adequado, além da não utilização de créditos tributários a que se teria direito.

Os o que se analisa do PIS e da COFINS no caso, está vinculado ao regime não cumulativo, em que a pesquisa se direcionada para verificação da possibilidade de creditamento a partir das aquisições (custos incorridos), com insumos, incluindo aqueles de fases anteriores à fase industrial que sejam essenciais e relevantes para todo o processo produtivo da empresa (“insumo do insumo”).

Nessa linha, acerca do tema, analisam-se os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça – STJ, da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, de autores que tratam do tema, inclusive com a manutenção dos créditos para as operações de saídas desoneradas dessas contribuições. Acrescenta-se a isso, que se visa mapear as possíveis repercussões da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, que estruturou a reforma sobre o consumo, e a regulamentação tratada pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, em que o PIS e a COFINS serão gradativamente substituídas pela Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

1. O PIS E A COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

Na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, no atual cenário, costumeiramente as alíquotas são sucessivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a receita bruta. Nessa sistemática é possibilitado o aproveitamento de crédito para abatimento do valor a pagar dessas contribuições, decorrentes de alguns gastos descritos pela legislação, e custos com insumos que sejam essenciais e ou relevantes ao sistema produtivo ou de prestação de serviço da pessoa jurídica.

Dessa maneira, os créditos a serem considerados, demandam uma verificação do teor expresso do artigo 3º, das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003²⁰⁴, bem como uma análise se os insumos do processo produtivo são essenciais e ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da pessoa jurídica.

Nessa vertente, deve ser legitimada a possibilidade de creditamento de todo produtivo das pessoas jurídicas, alcançando todos os insumos essenciais e relevantes para a produção, incluindo a do próprio “bem-insumo”, denominado de “insumo do insumo”, que será posteriormente utilizado na produção do bem destinado à venda pela empresa.

Entende-se que esse posicionamento tenha como finalidade igualar a condição de empresas que produzam seus próprios insumos (antes impedidas de fazer o creditamento) à daquelas empresas que adquirem os insumos de terceiros, a quem o creditamento era algo comumente praticado.

Nessa linha de raciocínio, tem se verificado nos últimos anos uma mudança de posicionamento relacionada à análise do caso concreto, principalmente nos tribunais administrativos e judiciais, cujo entendimento atual é sumamente importante de ser abordado, para que tenha uma dimensão das possibilidades de redução da carga tributária dessas contribuições nas operações das empresas, em especial para as pessoas jurídicas do agronegócio.

Não obstante a isso, para as empresas que não tenham feito o devido levantamento e apuração dos créditos, há a permissão de se descontar créditos no mesmo mês de ocorrência da operação, bem como de se aproveitar tais créditos em meses subsequentes (art. 3º, parágrafos 1º e parágrafo 4º de ambas as leis, mencionadas acima, com mesma redação).

204 Ambos os artigos 3º de cada uma das leis mencionadas possuem a redação praticamente idêntica, variando apenas quanto à denominação de PIS e COFINS a depender de cada uma das duas leis consideradas.

2. ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE A CONCEITUAÇÃO DE INSUMOS PARA O CREDITAMENTO DE PIS E DE COFINS

A conceituação de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS por muitos anos vinha ocasionando contendas entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e os contribuintes (invariavelmente objeto de julgamento nos tributários administrativos e judiciais), pois perdurava a maior subjetividade na consideração do que seria ou não despesas ou mesmo insumos aptos a conferirem crédito.

O tema foi levado à a Primeira Seção²⁰⁵ do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que foi vinculado à sistemática dos recursos repetitivos. No julgamento ficou decidido que para haver uma definição do que deve ser considerado com insumo, nos termos descrito no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, demanda uma avaliação dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço adquirido para o processo produtivo ou para a prestação dos serviços da pessoa jurídica contribuinte. Em assim sendo, deve haver a verificação da imprescindibilidade e ou importância do bem ou serviço.

No caso, a Primeira Seção do STJ descreveu que a SRFB se manifestava em Instruções Normativas, com uma visão restritiva, que afrontava a previsão legislativa que contém apenas um rol exemplificativo das possibilidades de creditamento.

Ao analisar o resultado do julgamento e os votos, Sehn (2022) descreve que, com a imprescindibilidade ou importância do dispêndio ou insumo no processo produtivo ou na prestação de serviço do contribuinte, não houve restrição de aplicação a alguma etapa da atividade econômica da pessoa jurídica. Contudo, pondera que a decisão do STJ não considera que o conceito de insumos para o PIS e a COFINS seja tão amplo como na legislação do Imposto sobre a renda e

205 A primeira Seção congrega a primeira e segunda turma de Direito Público, pacificando o entendimento das duas turmas.

nem tão restrito como é considerado pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Seguindo esse entendimento, a essencialidade e relevância, conforme o voto da Ministra Regina Helena, diz respeito, respectivamente, ao item do qual se dependa, de forma intrínseca e fundamental (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou de prestação de serviço) e ao item cuja finalidade, ainda que possa ser dispensável, integre o processo produtivo ou de prestação de serviço.

Em continuidade, Sehn (2022) menciona que no voto do Ministro Mauro Campbell Marques, o critério da relevância considera os bens e serviços que se forem subtraídos do processo do contribuinte, implicarão perda substancial de qualidade. Por sua vez, ao abordar o critério da essencialidade, em teste de subtração, são tomados os itens que se retirados, impossibilitam a execução das atividades da empresa. Como resultado, devem ser considerados insumos, para fins de crédito de PIS e de COFINS, os bens e serviços essenciais e relevantes para o desenvolvimento das atividades da empresa.

Concordando com o posicionamento dos votos, Bergamini, Sehn e Peixoto (2022), mencionam a evidenciação de que os créditos de PIS e de COFINS sobre insumos deverão ser calculados sobre os dispêndios integrantes do custo de produção.

Portanto, seguindo esse entendimento firmado pelo STJ, o creditamento de PIS e de COFINS sobre insumos deve ser objeto de avaliação da essencialidade (imprescindibilidade) e relevância (importância), sem restrição de aplicação para apenas alguma das fases do processo produtivo ou de prestação de serviço do contribuinte.

3. ENTENDIMENTO DA RFB, FIRMADO NO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 05/2018 APÓS A DEFINIÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2.121/2022

Há vários anos, a SRFB, com fundamento nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, vinha mantendo seu posicionamento restritivo na conceituação de insumo apta a gerar créditos de PIS e COFINS, sendo causa de continuadas demandas contenciosas, tanto na via administrativa, quanto na judicial.

Entretanto, em decorrência do entendimento firmado no julgamento suprarreferido do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, deixando expresso que o STJ, no caso em questão, reconheceu a inconstitucionalidade da restrição de creditamento que vinha sendo feita pela Receita Federal, com fundamento nas duas Instruções Normativas já referenciadas.

Dessa maneira, o conceito de insumo a ser utilizado pela SRFB, é aquele que leve em conta a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Em continuidade, a Receita Federal, editou o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, abordando em sua ementa o entendimento definido pelo STJ, de que “o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica”.

Esse mesmo parecer prescreve que para avaliação da viabilidade de se considerar o que seria insumo para aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS, deveria ser avaliado o processo produtivo como um todo, pois em inúmeros casos, o chamado “insumo do insumo” constitui elemento estrutural ou inseparável do processo. O Parecer em evidência menciona que “insumo do insumo”, seriam

os insumos, necessários, “à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros”.

Como resultado, o conceito de insumo está diretamente vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou serviço para atividade econômica que a empresa desenvolve, o que demanda a pela análise das implicações que a retirada dos insumos acarreta no processo produtivo, como a perda substancial de qualidade do que se está a produzir ou do serviço que está sendo ou será prestado. Ao se considerar sobre o prisma da essencialidade, a subtração do insumo das atividades, as inviabiliza.

E nesse passo, o critério da essencialidade deve ser verificado em relação ao item do qual dependa fundamentalmente o produto ou serviço; se se constituiria ou não elemento estrutural do processo produtivo, ou que ao menos que sua falta ocasionasse perda de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já no que tange ao critério da relevância, tem-se a consideração de que mesmo que o item não seja indispensável para a elaboração de produto ou prestação de serviço, sua finalidade de uso está relacionada às singularidades da cadeia produtiva, ou à determinação disposta em lei.

Deve ser mencionado que a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, trata-se de uma consolidação das normas legais sobre PIS e COFINS, apresentando, em alguns casos, uma nova perspectiva interpretativa dos textos legais existentes, que não sofreram alteração. E acerca do tema “insumos dos insumos”, em seu artigo 176, parágrafo 1º, inciso I, a IN prescreve que se considera insumo “bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo)”, o que acaba, novamente, corroborando a perspectiva da possibilidade de o “insumo do insumo”, reconhecido como tal, gerar créditos para as contribuições ao PIS e à COFINS.

4. ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS SOBRE O CREDITAMENTO DE PIS E DE COFINS SOBRE INSUMO DO INSUMO NO AGRONEGÓCIO

Em uma avaliação de jurisprudência administrativa no CARF, identifica-se que o órgão, se posiciona reconhecendo o direito ao crédito das contribuições em relação às despesas com o cultivo e a colheita dos insumos na fase agrícola, fase antecedente à fase industrial, por considerar os dispêndios igualmente relevantes ao processo produtivo do produto final.

Dos vários julgados do CARF verificados²⁰⁶, destacam-se aqui, os Acórdãos nº 3301-011.127, nº 9303-012.061, nº 9303-013.992 e nº 9303-014.147, nos quais os há o entendimento de que os dispêndios com insumos (bens e os serviços empregados, direta ou indiretamente na atividade, cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção) são consideradas despesas relevantes para fins de creditamento de PIS e de COFINS.

No contexto apresentado, também se verifica a extensão de creditamento de PIS e de COFINS em todo o processo produtivo da empresa, alcançando-se insumos essenciais e relevantes para o processo produtivo do próprio insumo que será utilizado para a produção do bem que será destinado à venda ou à prestação de serviço.

Em síntese, da avaliação do entendimento do CARF, do STJ e mais recentemente da própria Receita Federal, evidencia a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS em toda a cadeia de produção, o que por uma questão operacional e de lógica jurídica, guarda coerência, já que a depender do tipo de processo produtivo, há demanda por produção dos próprios insumos, essenciais e ou relevante para o desenvolvimento das atividades da empresa.

206 Realizou-se uma pesquisa em que se se teve um retorno de vários julgados com decisões favoráveis para se aproveitar os créditos dos insumos dos insumos. Dessa forma se separou uma amostra de quatro Acórdãos expressivos, evitando se repetir o relator, demonstrando a maior abrangência do entendimento firmado.

5. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS E A MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS A ELAS VINCULADOS: COMPENSAÇÕES E OU RESTITUIÇÕES

Os benefícios fiscais existentes são variados e influem nas operações empresariais, favorecendo o seu desenvolvimento com a redução da carga tributária incidente. No agronegócio existem, de igual forma, a concessão de benefícios na saída de produtos e serviços, como diferimento, suspensão, não incidência, isenção e alíquota zero, que impactam, também, no valor do PIS e da COFINS a serem recolhidos aos cofres públicos.

A fim de facilitar entendimento de cada um dos benefícios referidos, seguem descritas breves conceituações a partir de autores jurídicos de referência:

- *Diferimento* – mudança da incidência tributária para outro momento posterior do que seria o normal de sua ocorrência. Dessa forma, a incidência poderá se dar em situação futura da cadeia ou série de fatos ou nunca ocorrer (Machado, 2018, p.141).
- *Suspensão* - equivale a um diferimento do tributo, por força do princípio da não cumulatividade, passando a efetivamente onerar outra etapa da cadeia em evento futuro que poderá ser incerto (machado segundo, 2021).
- *Não incidência* – a norma tributária não incide, pois, a hipótese de incidência sobre determinado fato não está prevista (Machado, 2018, p. 233).
- *Isenção* – exclusão por lei, do ônus tributário, que normalmente seria devido pela incidência tributária. Equivale a dizer que a lei dispensa do pagamento de um tributo pela materialização do fato gerador (Machado, 2018, p. 232-237).
- *Alíquota zero* – um mecanismo utilizado pela administração tributária conceder a isenção de forma a se superar a observância da legalidade estrita (Machado, 2018, p.

140-141). Dessa maneira, há a incidência da norma tributária pela concretização do fato gerador. Entretanto, não existe valor de tributo a ser pago, em função de a norma tributária, determinar de alíquota, que impossibilita a quantificação do dever tributário (Coelho, 2006, p. 177-178).

Em continuidade, na apuração dos tributos do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, são confrontados os valores a pagar em relação aos valores dos créditos gerados nas operações de aquisições. Com a utilização de benefícios fiscais, na apuração dos tributos do PIS e da COFINS será verificada uma redução de carga tributária.

Entretanto, mesmo que as operações de vendas das empresas do agronegócio possam ser realizadas com a previsão legal de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da COFINS, consta expressamente em lei, nos termos dispostos no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, combinado com o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que os créditos apurados nas aquisições que forem tributadas, poderão ser mantidos.

Dessa forma, esses créditos de PIS e de COFINS, na hipótese de a empresa não conseguir deduzi-los dos débitos próprios dessas contribuições, poderá fazer uso da compensação com os demais tributos administrados pela Receita Federal ou mesmo requerer o ressarcimento em dinheiro.

6. ICMS DAS AQUISIÇÕES DOS CÁLCULOS DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS E A LEI Nº 14.592/2023

Uma questão que guarda relação direta com o tema central do presente estudo é a alteração que Lei nº 14.592/2023, que além outras providências, promoveu modificação na redação dos artigos 3º, parágrafos 2º, das Leis nº 10.637/2022 e nº 10.833/2003, passando a incluir o inciso III, em que ICMS “que tenha incidido no valor da

operação” não poderá ser considerado no cálculo do crédito do PIS e da COFINS apurados na sistemática não cumulativa.

Essa mudança está diretamente relacionada com os efeitos da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal, na ação que ficou popularmente conhecida como “tese do século” (Recurso Extraordinário nº 574706/PR), em que restou definido que o ICMS destacado na operação de saída compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Como forma de contornar a perda de arrecadação, com a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, a fim de criar mecanismos para compensar essa perda, foi implementada essa incongruência jurídica.

Da verificação do texto normativo alterado, para se excluir do ICMS do cálculo dos créditos de PIS e de COFINS, constata-se que é vago, não especificando qual o valor do ICMS deverá ser excluído da base de cálculo do crédito. Seria o valor do ICMS destacado em nota? E no caso das operações nas quais não há destaque, mas há incidência, como nas interestaduais (DIFAL)? A questão gera dúvidas que irão necessariamente culminar em novas ações judiciais: qual valor do ICMS deve ser excluído?

Além da insegurança jurídica trazida, a mudança (com o texto vago) da legislação não deu atenção à sistematicidade e a especialidade normativa que orienta a interpretação jurídica, criando uma grande incongruência jurídica, em três pontos centrais, como se passa a demonstrar:

- No artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinado com o item 11 do CPC nº 16, há a prescrição de que o custo de aquisição inclui os valores referentes ao pagamento de tributos da operação de aquisição. Dessa forma, mantidas essas definições, com a vigência de seus instrumentos, cria-se uma contradição no sistema jurídico, que define, que lei tributária não poderá alterar a definição e o alcance de institutos e conceitos de direito privado, mormente os

expressa ou implicitamente utilizados pelas constituições federal, estadual e pelas leis orgânicas do Distrito Federal e dos municípios nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse aspecto, deve se fazer menção ao fato de que Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio da sua Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, editou Parecer SEI nº 12943/2021/ME, que ao tratar da interpretação da legislação tributária em 2021, foi expresso ao prescrever em seu item 43, que o ICMS incidente na operação de compra de mercadorias e serviço compõe o custo da aquisição gerando créditos de PIS e COFINS. Por sua vez, a PGFN, já no Parecer SEI nº 14.483/2021, em seu item 21, ratifica a conclusão do Parecer SEI 12943/2021, de que o ICMS compõe o preço de aquisição;

- Em uma avaliação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em seus artigos 3º, identifica a previsão expressa de que o crédito de PIS e de COFINS deverá ser calculado sobre o valor total dos bens e serviços adquiridos empresas contribuintes, que sejam essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica exercida. Com isso, se o ICMS compõe o valor do bem e serviço a ser adquirido (em que o adquirente paga por ele, já embutido no preço), por questões de lógica jurídica, deverá ser levado em conta na apuração, pois do contrário essa parcela será novamente tributada, gerando o que se denomina de tributação em cascata; e
- Indevida restrição dentro da sistemática não cumulativa dessas contribuições, afrontando a previsão do artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal brasileira de 1988, em que a apuração não tem relação com o montante do tributário cobrado, destacado ou incidentes na operação da etapa

anterior. Pois, na apuração, não se garante o creditamento sobre os valores das contribuições pagas. O creditamento se dá em relação ao valor dos dispêndios suportados pelos contribuintes nas aquisições de insumo, matéria prima, produto intermediário, serviços ou outro bem destinado à consecução do objetivo social do contribuinte. Dessa maneira, não há confrontação de tributo contra tributo (como ocorre nos casos de apuração de ICMS/IPI), o que se dá é a contraposição entre receita e custo/despesa essencial e relevante para o processo produtivo e ou prestação de serviços da pessoa jurídica;

Analisando-se a questão do ponto de vista jurídico, essa mudança incongruente na legislação com a vedação indevida na apuração dos cálculos dos créditos, causa grande insegurança jurídica, além de se elevar o custo de conformidade das empresas, que se forem atender a essa determinação, ainda que tivessem certeza do qual ICMS a ser excluído, teriam que segregar ICMS do custo de aquisição das mercadorias e serviços, o que é operacionalmente penoso, considerando que o ICMS é incluído no preço de aquisição das mercadorias, serviços, energia elétrica e ativos.

Diante do cenário evidenciado, há grandes possibilidade de que a questão será objeto de questionamento no Poder Judiciário, que se não for casuística, e não extrapolar os pontos jurídicos, com fundamentos extrajurídicos, deverá rechaçar a ilegalidade promovida, restabelecendo o direito de os contribuintes utilizarem o valor do ICMS incidentes nas operações de aquisições, como custo de aquisição para o cálculo do PIS e da COFINS.

Como resultado, considerando que essa problemática possui relação direta com direitos e interpretações equivocadas pela administração tributária federal, as empresas do agronegócio, também deverão se atentar à questão, para sendo o caso, buscarem resguardar seus direitos perante o Poder Judiciário.

7. ALTERAÇÕES A PARTIR DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

Como já adiantado, em dezembro de 2023 o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, denominada como “Reforma Tributária sobre o Consumo”, em que foi criada uma estruturação a orientar a tributação que passará a prevalecer sobre o consumo. Essa estruturação que passou a constar da Constituição Federal de 1988, tendo sido regulamentada, na parte da incidência tributária sobre o consumo, pela Lei Complementar nº 214/2025 (ainda aguardando as demais normas que detalharão as disposições da LC).

O PIS e a COFINS serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Por sua vez, o ICMS e o ISSQN darão lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Com a reforma houve a unificação das hipóteses de incidência, sujeitos passivos, bases de cálculo (com cálculo por fora), regimes específicos ou diferenciados, não cumulatividade, creditamento, imunidades para os dois novos tributos. Destaca-se a ampliação dos fatos geradores, passando a englobar quaisquer operações onerosas, com bens materiais e ou imateriais, direitos e ou serviços.

Retomando a questão do crédito, sua apropriação, atinente à CBS (com igual tratamento para o IBS) poderá se dar pelo contribuinte sujeito ao regime regular, quando ocorrer a extinção do débito por qual modalidades previstas no artigo 27 da LC nº 214/2025, relativo as operações em que seja adquirente, com exceção daquelas consideradas de uso ou consumo pessoal nos termos do artigo 57 da mesma Lei. Há expresso impedimento de que a compensação seja feita de forma cruzada, IBS com CBS e vice e versa, justificado pelo simples fato de cada quer pertencer à entes federados diversos

Igualmente, a possibilidade de apropriação dos créditos de cada uma das exações, fica condicionada à comprovação da ocorrência da operação por intermédio de documento fiscal idôneo. Em relação aos valores considerados para apropriação, como regra deverão ser aqueles que tenham sido destacados nos documentos fiscais e extintos

por quaisquer das cinco modalidades existente (compensação, pagamento pelo contribuinte, pagamento segregado na liquidação, pagamento pelo adquirente e pagamento pelo responsável tributário) ou os valores definidos de créditos presumidos, nas hipóteses previstas na LC.

Destaca-se que não será permitida a apropriação de créditos pelos contribuintes adquirentes de bens e serviços em operações imunes ou isentas. Contudo, pode se manter o crédito referentes às operações, quanto a operação posterior, for sujeita a alíquota zero. No caso de diferimento ou suspensão, o creditamento em relação às operações anteriores, poderá ocorrer, quando nas operações posteriores, houver a extinção do débito. Em todo o caso, quando se tratar de créditos presumidos previstos expressamente na LC nº 214/2025, o contribuinte poderá se apropriar desse referido crédito

Ainda, em ambos os casos (IBS e CBS), as alíquotas serão fixadas na regulamentação das disposições da LC nº 2114/2025, a ser desenvolvida. Também haverá um período de transição, em que o sistema atual funcionará concomitantemente ao novo regime jurídico da tributação sobre o consumo, da seguinte maneira:

- 2026: início da cobrança da CBS e do IBS, com alíquota de teste de 0,9% para a CBS e de 0,1% para o IBS (art. 125, da CF/1988);
- 2027: extinção do PIS/COFINS e elevação da CBS para alíquota de referência (a ser definida pelo Ministério da Fazenda, em que se especula algo em torno de 12%) - (art. 126, I e II, da CF/1988);
- 2029 a 2032: extinção gradual do ICMS e do ISSQN com 90% das alíquotas atuais em 2029; 80% em 2030; 70% em 2031; e 60% em 2032 (art. 128, I a IV, da CF/1988), em que se especula que a alíquota do ICBS seja em média 27,5%, podendo em alguns casos chegar na faixa dos 33%; e
- 2033: vigência integral do novo sistema e extinção da antiga legislação e respectivos tributos (art. 129, da CF/1988).

Registra-se que a LC nº 214/2025 definiu as operações a serem beneficiadas com redução de 60% (sessenta inteiros por cento) das alíquotas (nos regimes diferenciados – anexo IX da LC nº 214/2025), dentre as quais, as que lidem com bens e serviços envolvendo produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; e insumos agropecuários e aquícolas (35 itens - art. 9º, § 1º, X e XI, da EC nº 132/2023, combinado com art. 128, VIII, art. 138 e anexo IX, da LC nº 214/2025), em que a redução das alíquotas, especifica os itens, com indicação do Nomenclatura Comum do Mercosul e Sistema Harmonizado (NCM/SH).

Essa listagem do anexo IX da LC nº 214/2025, deverá ser avaliada quinquenalmente, além de haver a revisão a cada 120 (cento e vinte) dias, por ato conjunto da Receita Federal e do Comitê Gestor do IBS, tão somente para atualização, inclusão de novos itens que se prestem à mesma finalidade dos que já estão listados

Importa evidenciar que tanto o IBS, como a CBS, além de outras regras, observará a não cumulatividade, compensando-se o tributo pago na etapa anterior da cadeia, com o valor a ser pago na próxima etapa, incidente sobre o valor que for agregado na operação²⁰⁷ (art.149-B, da CF/1988, combinado com os arts. 47 ao 57 da LC nº 214/2025).

Nesse contexto, com a mudança da lógica da geração de créditos do PIS e COFINS, ao passar a vigor a CBS, os créditos que poderão ser gerados são os decorrentes da incidência tributária na etapa anterior da cadeia econômica de fornecimento de bens e serviços, cujos débitos tenham sido extintos.

Embora haja prescrições da estruturação no texto constitucional e na LC nº 214/2025 sobre CBS, a regulamentação das prescrições da LC nº 214/2025 ainda está pendente e poderá trazer novos elementos que

207 O valor agregado ou adicionado é a diferença entre o preço de venda de um produto ou serviço e o seu custo. Aqui é importante mencionar que Imposto sobre Valor Agregado de natureza não cumulativa, que embasa a reforma tributária sobre o consumo, justamente buscando afastar a tributação em cascata, incide em cada etapa da cadeia de circulação produtiva bens e serviços, apenas sobre o valor que foi adicionado.

impactarão no tratamento tributário dessas duas exações, bem como no que deverá ser interpretado, pois há casos em que a LC outorga, de maneira indevida, a atribuição à legislação diversa da LC, de matérias que obrigatoriamente devem ser tratadas por ela, como as normais gerais atinentes à fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, III da CF/1988)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em conta as inúmeras especificidades no setor do agronegócio, considerando-se os próprios processos de cada ramo dentro do setor, bem como que o sistema tributário brasileiro, influencia a toma de decisão no desenvolvimento dos negócios, cada empresa do setor deve avaliar qual o regime de tributação a ser adotado.

O atual regime não cumulativo do PIS e da COFINS, possibilita o aproveitamento de créditos com os gastos com insumo, inclusive aqueles necessários para produção de bens-insumos que serão utilizados para gerarem novos produtos que serão comercializados, propiciando a redução da carga tributária da empresa.

Os insumos utilizados em todas as fases das atividades das empresas do setor do agronegócio, que sejam necessários e relevantes, o que inclui aqueles utilizados na fase antecedente à fase industrial, como ocorre nas atividades agrícolas sendo indispensáveis e importantes para o processo produtivo desse setor, o que incluiu os gastos com a manutenção do ativo, gerarão créditos de PIS e COFINS, que poderão ser abatidos quando do pagamento dessas contribuições.

No agronegócio também há a concessão de benefícios fiscais de natureza diversas, que propiciam a saídas de mercadorias e ou serviços das empresas, desoneradas das contribuições ao PIS e à COFINS. Existe previsão em lei, expressamente autorizando a manutenção desses créditos, vinculados às receitas das saídas não tributadas, o

que possibilita a utilização desses créditos para compensação com os demais tributos administrados pela Receita Federal, ou mesmo se requer a restituição do saldo credor em dinheiro.

Com a reforma tributária sobre o consumo, a CBS, que substituirá o PIS e a COFINS, além de outras regras, observará a não cumulatividade, compensando-se o tributo pago na etapa anterior da cadeia, com o valor a ser pago na próxima etapa, incidente sobre o valor que for agregado na operação, não mais sendo considerados os custos dos bens e serviços com geradores de créditos como ocorre nas contribuições ao PIS e à COFINS. Entretanto, para que possa haver o creditamento, deverá se comprovar a extinção do débito, com seu pagamento ou compensação.

Ainda com a reforma tributária não será permitida a apropriação de créditos pelos contribuintes adquirentes de bens e serviços em operações imunes ou isentas, podendo ser mantido o crédito referente às operações, quanto a operação posterior, for sujeita a alíquota zero. Já em relação ao diferimento ou suspensão, o creditamento em relação às operações anteriores, poderá ocorrer, quando nas operações posteriores, houver a extinção do débito. Em todo o caso, quando se tratar de créditos presumidos previstos expressamente na LC nº 214/2025, o contribuinte poderá se apropriar desse referido crédito

As empresas do agronegócio e até mesmo os produtores que explorem suas atividades na pessoa física, devem buscar melhoria da eficiência geral do seu negócio, por intermédio de estudos especializados de estruturação e adequação tributária, de acordo com as particularidades do setor, a fim de se obter maior resultado econômico, mormente em um cenário com as perspectivas de mudanças advindas com a reforma tributária.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho; SEHN, Solon e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. 2022. Insumos da atividade Fabril e da Prestação de Serviços. p. 275-348. In: BERGAMINI, Adolpho e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. 5ª ed. rev. e atual. MP, São Paulo/SP, Brasil.

Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA) da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” (Esalq) da **Universidade de São Paulo (USP)**. PIB do Agronegócio do Brasil.+ 08 de abril de 2025. Disponível em: [https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Planilha_PIB_Cepea_Portugues_Site%20\(2\).xlsx](https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Planilha_PIB_Cepea_Portugues_Site%20(2).xlsx). Acesso em 26 abr. 2025.

Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA) da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” (Esalq) da **Universidade de São Paulo (USP)**. Série Histórica do PIB do Agronegócio brasileiro 1997 a 2024. 08 de abril de 2025. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em 26 abr. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. 2006. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Forense, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 16: Estoques**. Brasília, 08 set. 2009. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em 03 abr. 2025.

Governo Federal. Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA). **Agrostat - Estatísticas de Comércio Exterior do Agronegócio Brasileiro**. Disponível em: <https://mapa-indicadores.agricultura.gov.br/publico/extensions/Agrostat/Agrostat.html>. Acesso em 26 abr. 2025.

Governo Federal. Secretaria de Comunicação Social. **Balança Comercial de 2024. Marca histórica do agronegócio brasileiro destaca protagonismo na segurança alimentar global.** 08 de janeiro de 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/marca-historica-do-agronegocio-brasileiro-destaca-protagonismo-na-seguranca-alimentar-global>. Acesso em 26 abr. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 39ª ed. rev. e atual. – Malheiros, São Paulo, SP, Brasil, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. É e não é, quanto mais, principalmente: O importante é cobrar o tributo! **Revista Consultor Jurídico.** Coluna “Consultor Tributário” 24 de dezembro de 2021 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-24/consultor-tributario-nao-quanto-principalmente-importante-cobrar-tributo>. Acesso em 07 abr. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 39ª Ed. rev. e atual. Malheiros, São Paulo/SP, Brasil 2018.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF** de 25 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf>. Acesso em 07 abr. 2025.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI nº 12943/2021ME** de 27 de julho de 2021. Disponível em: http://dadosabertos.pgfn.gov.br/Portal_da_Cidadania_Tributaria/Parecer%20SEI%20Nº%2012943-2021-ME%20-%20PÚBLICO%20-%20DOCUMENTO%20RECLASSIFICADO.pdf. Acesso em 07abr. 2025.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI nº 14.483/2021ME** de 23 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em 03 abr. 2024.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CO-SIT/RFB nº 05**, de dezessete de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, 18 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em 03 abr. 2025.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 247/2002** de 21 de novembro de 2004. “Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.” Diário Oficial da União, Brasília, 26 nov. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=15123&visao=anotado>. Acesso em 03 abr. 2024.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 404/2004** de 12 de março de 2004. “Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 15 marc. 2004 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304>. Acesso em 03 abr. 2024

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022** de quinze de dezembro de 2022. Diário Oficial da União, Brasília, 20 dez. 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905>. Acesso em 20 abr. 2023.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. 3º ed., rev. e atual. Noeses, São Paulo/SP, Brasil, 2020.

Senado Federal. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. Agência Senado, 2023. disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 04 abr. 2025.

DESCONTOS CONDICIONADOS E INCONDICIONADOS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO²⁰⁸

André Mendes Moreira²⁰⁹

Pedro Henrique Neves Antunes²¹⁰

Resumo: O artigo busca definir o conceito de desconto “condicionado”, que atrai a incidência do ICMS e demais tributos sobre o consumo. Para tanto, são inicialmente expostos os dois sentidos do termo: o ordinário e o técnico. Demonstra-se, então, que a equivocidade decorrente da ambiguidade é a principal causa das controvérsias tributárias sobre a temática. Como solução, aponta-se como imperativa a adoção do conceito jurídico de condição – deixando de lado sua acepção ordinária, que consideraria “condicionado” todo e qualquer desconto concedido. Ao lado das explicações teóricas, são ofertados exemplos para ilustrar os argumentos.

Palavras-Chave: Tributação do consumo. Descontos. Condição. Futuridade. Incerteza.

INTRODUÇÃO

Recebemos, com elevada honra, pelas mãos do Coordenador do VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário e de Direito Financeiro de Montes Claros, Professor Farley Soares Menezes, o convite para homenagear a Professora Emérita Misabel de Abreu Machado Derzi, Titular de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais.

208 Artigo publicado originariamente na Revista Direito Tributário Atual: MOREIRA, André Mendes; ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Descontos Condicionados e Incondicionados na Tributação do Consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 58, p. 25–44, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.1.2024.2644.

209 Professor Associado de Direito Tributário da USP. Ex-Professor Associado de Direito Tributário da UFMG. Livre-Docente e Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Diretor da Abradt e Conselheiro da ABDF. e-mail: andre@sachacalmon.com.br.

210 Mestre em Direito pela UFMG. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e FMC. Advogado. e-mail: pedro.antunes@sachacalmon.com.br.

O tema escolhido é caro à doutrina da Professora Misabel Derzi, tendo também central importância às discussões desenvolvidas no âmbito da Reforma Tributária do Consumo. Por isso, trazê-lo a lume nesta obra é modo legítimo e adequado para os fins a que se propõe.

Nesse contexto, o artigo oferece definição do vocábulo “condição”, que, se for pressuposto para concessão de um desconto, torna-o tributável pelas exações sobre o consumo. Em outras palavras, pretende-se, aqui, definir o que seria um desconto “condicionado”, que se sujeita à incidência do IPI, ICMS, ISSQN e/ou PIS/Cofins, conforme o caso.

Para tanto, após demonstrar que o valor do desconto “incondicionalmente” concedido sobre o preço do serviço ou da mercadoria não integra a base de cálculo dos tributos sobre o consumo, serão expostas as duas acepções mais comuns de condição: seu conceito ordinário ou vulgar e seu conceito jurídico ou técnico.

Em sequência, serão demonstradas as razões pelas quais a escolha pela conotação jurídica – e não ordinária – de “condição” é a via adequada para evitar a equivocidade. Com isso se preserva a correção do discurso jurídico e, conseqüentemente, a adequada definição da base de cálculo dos impostos sobre o consumo. Ao cabo, será demonstrado que o destaque do desconto na nota fiscal é um dentre vários meios de prova acerca da inexistência de condição em sentido jurídico.

Assentados os objetivos finais e o caminho a ser trilhado, cumpre iniciar o percurso.

1. DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

1.1. A LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

No Brasil, a dedutibilidade de descontos concedidos sobre o preço de mercadorias, de modo a se apurar a renda líquida e, conseqüentemente, a base tributável, remonta ao primeiro regime do

Imposto sobre a Renda²¹¹, instituído pela Lei nº 4.625, de 31.12.1922, e regulamentado pelo Decreto nº 16.581, de 04.09.1924.

Nessa sistemática²¹², a renda derivada do comércio e da indústria era tributada com base no lucro líquido (art. 43 do Decreto nº 16.581/1924). O lucro líquido, por sua vez, era calculado mediante aplicação de percentual prefixado sobre o “algarismo total de negócios”. Esse montante equivalia à soma das vendas e remunerações percebidas pelo contribuinte ao longo do exercício (art. 44 do Decreto nº 16.581/1924).

Tratava-se, assim, de método análogo à hodierna sistemática de tributação pelo lucro presumido, em que um percentual legalmente definido sobre a receita bruta leva à base de cálculo tributária (ou lucro líquido presumido), sobre a qual se aplica a alíquota, obtendo-se, por fim, o imposto sobre a renda devido.

Especificamente sobre as mercadorias, dispunha o decreto que o algarismo total de negócios compreenderia todos os elementos constitutivos do preço, inclusive despesas a ele incorporadas (art. 45, *caput*, do Decreto nº 16.581/1924). Apesar de a não dedutibilidade ser a regra geral da sistemática, a própria legislação esclarecia que os descontos e outras deduções feitas no valor das mercadorias seriam dedutíveis (art. 45, parágrafo único, do Decreto nº 16.581/1924).

A legislação originária do IR no Brasil, portanto, excluía o desconto do montante tributável por não ser elemento formador do preço das mercadorias, tampouco “despesa a ele incorporada”.

O chamado “algarismo total de negócios” acabou desaparecendo já no Regulamento do IR subsequente, de 1926 – e, junto com ele, a previsão da dedução de descontos para sua apuração.

Caminhando pouco à frente, a partir da reforma constitucional promovida pela EC nº 18/1965, bem como em vista da entrada em

211 COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43-104 – p. 83 e ss.

212 Não se submetiam a essa forma de apuração as sociedades anônimas e os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as vendas mercantis (para os quais já existiam regimes prévios)

vigor da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), sobreveio o Decreto-Lei nº 1.598/1977, regulando a tributação da renda das pessoas jurídicas.

A redação original do Decreto-Lei nº 1.598/1977 dispunha ser a receita bruta o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados (art. 12, *caput*). Por outro lado, a receita líquida seria a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (art. 12, § 1º).

Com base nessas disposições, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 51/1978. Referida IN inovou ao prever que descontos incondicionais “são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”. Logo, a RFB trouxe três requisitos necessários para caracterização de descontos incondicionados:

- i. sua concessão no ato da venda;
- ii. sua inclusão na nota fiscal;
- iii. sua independência em relação a eventos posteriores à venda.

O histórico legislativo acima delineado influenciou decisivamente (i) a jurisprudência, (ii) a doutrina e (iii) a própria legislação relacionada à tributação de descontos concedidos sob condição. Desde então, consolidou-se o entendimento pelo qual o valor do desconto concedido sobre o preço do serviço ou da mercadoria, sendo incondicionado, não integra a base tributável.

A concepção acima foi estendida aos impostos sobre o consumo, como se verá a seguir.

1.2. A LEGISLAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

A legislação do ICMS²¹³ e do PIS/Cofins²¹⁴ prevê a incidência desses tributos sobre descontos concedidos sob condição. *A contrario sensu*, portanto, os descontos incondicionados não podem ser tributados, como, de fato, a jurisprudência reconhece de modo pacífico para ICMS e PIS/Cofins²¹⁵.

A lei de normas gerais do ISSQN não traz qualquer enunciado sobre a tributação de descontos. Mesmo assim, forte no comando legal de que a “base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003), o STJ afirmou que descontos incondicionados não compõem o “preço do serviço” para fins do imposto municipal²¹⁶.

A seu turno, a legislação do IPI determinava, para fins de cálculo do *quantum debeat*, a inclusão no preço do produto dos descontos concedidos sob condição (art. 14, parágrafo único, da Lei nº 4.502/1964).

Ocorre que a Lei nº 7.798/1989 alterou a redação do referido dispositivo, determinando que não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos concedidos a qualquer título, *ainda que incondicionalmente* (art. 14, § 2º, da Lei nº 4.502/1964, nova redação).

Em síntese: contrariando a lógica que vinha se consolidando ao longo do tempo, a lei do IPI passou a autorizar expressamente a tributação dos descontos incondicionados.

Tal controvérsia chegou ao STF, que precisou analisar se a determinação de inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo era compatível com as normas gerais do IPI. Essas normas

213 **ICMS**: Art. 13, § 1º, II, “b”, da LC 87/1996.

214 **PIS/Cofins**: Art. 1º, § 3º, V, “a” da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

215 **ICMS**: Súmula nº 457/STJ; STJ, Tema-RP nº 144, REsp nº 1.111.156/SP, Primeira Seção, Relator Min. Humberto Martins, DJe 22.10.2009;

PIS/Cofins: STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.836.082/SE, Relatora Min. Regina Helena Costa, DJe 12.05.2023.

216 **ISS**: STJ, Primeira Turma, AgInt nos EDcl no REsp nº 1.893.596/SP, Relator Min. Gurgel de Faria, DJe 07.03.2023; STJ, Segunda Turma, EDcl no REsp nº 1.412.951/PE, Relatora Min. Eliana Calmon, DJe 07.02.2014.

dispõem que a base de cálculo do imposto federal é “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” (art. 47, II, “a”, do CTN).

Analisando o tema em sede de repercussão geral, o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão de descontos incondicionais na base de cálculo do IPI, por incompatível com o art. 47, II, “a”, do CTN²¹⁷. Noutras palavras: o STF decidiu, em definitivo, que descontos incondicionados não compõem o valor da operação para fins de incidência do imposto federal sobre produtos industrializados.

Logo, seja por expressa disposição legal, seja por iterativa jurisprudência, o valor do desconto concedido sobre o preço do serviço ou da mercadoria, desde que incondicionado, não integra a base tributável do IPI, do ICMS, do ISSQN ou do PIS/Cofins.

O entendimento é correto e amplamente corroborado pela doutrina²¹⁸. Afinal, se não há pagamento de preço (na medida exata do desconto incondicionado), não há base imponible. Tributar descontos é gravar o não-preço, a não-base, o decréscimo. É fazer incidir tributo “sobre *quantum* da não receita, do valor que não foi parte do preço, das quantias que não entraram para o caixa do vendedor, mas, ao contrário, foram apenas redução do preço em benefício do comprador”²¹⁹. A impropriedade salta aos olhos.

O princípio da capacidade contributiva somente permite a tributação dos fatos que sejam indicativos de capacidade econômica²²⁰. Justamente por isso, a base de cálculo do tributo deve ser uma medida que atinja aquela capacidade²²¹. Ao se gravar o não-preço, tributa-se a antípoda da capacidade, o nada econômico, contrariando toda a lógica do Sistema Constitucional Tributário.

217 **IPI**: STF, RE nº 567.935/SC, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 04.11.2014 (Tema-RG nº 84/STF).

218 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pg. 164.

219 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto de renda sobre descontos concedidos por vendedor. *Revista dos Tribunais*. 559/33. maio.1982.

220 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 373.

221 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 362.

Restando definido que descontos condicionados se tributam e incondicionados não, é preciso endereçar a questão fundamental: o que são descontos concedidos sem condição?

1.3. O PUNCTUM DOLENS

A convergência em torno da não tributação dos descontos incondicionados cessa quando se faz a pergunta fundamental: o que é um desconto incondicionado? O ponto de discordância radica na caracterização do que seria “condição”. Como o termo é ambíguo, sua utilização com mais de um sentido no mesmo discurso jurídico pode gerar equivocidade.

Um dos autores deste artigo, buscando explicar à sua filha de dez anos o que seria equivocidade decorrente da ambiguidade²²², valeu-se do seguinte argumento *modus ponens*:

- “1. Taylor Swift é uma estrela;
2. As estrelas estão no céu;
3. Logo, Taylor Swift está no céu.”

O emprego da mesma palavra (estrela) com dois sentidos diversos (cantora famosa e corpo celeste) leva à falha no discurso denominada equivocidade. Embora logicamente a construção remanesça sólida, com a conclusão se amoldando *a prima facie* às premissas, a afirmativa final se torna falsa pela mutação do sentido do vocábulo ao longo do percurso.

A ambiguidade no caso objeto desta análise decorre da existência de duas acepções possíveis do termo “condição”:

- i. requisito qualquer que precise ser adimplido pelo adquirente do serviço/mercadoria para que possa

222 Técnica declaradamente utilizada por Scott Shapiro em *Legality* para testar a clareza de seu raciocínio – com a diferença de que o interlocutor era seu filho, à época, com cinco anos.

- fruir do desconto concedido pelo prestador/vendedor (conceito ordinário ou vulgar); ou
- ii. subordinação da fruição do desconto a determinado evento futuro e incerto (conceito jurídico ou técnico).

Transpondo o raciocínio para um argumento *modus ponens*, teríamos o seguinte:

- “1. Descontos condicionados são tributados;
2. O desconto na venda foi concedido sob condição;
3. Logo, o desconto na venda deve ser tributado.”

Tal como o exemplo da ambiguidade do termo “estrela”, aqui a primeira menção ao vocábulo “condição” se dá sob o prisma jurídico. Já a segunda menção é ao termo em sua acepção ordinária. Por conseguinte, **a conclusão é falsa, já que, para o direito, o desconto relevante é apenas aquele definido na legislação como condicionado – e não aquele que o leigo considera sujeito a alguma condição, vulgarmente considerada.**

Essa dualidade dos conceitos de condição é fenômeno solucionável de modo apriorístico. Afinal, como dito, se o evento “condição” está positivado, é à luz da legislação que se deve perquirir o seu sentido. Noutro giro verbal, a “condição” a ser considerada para a sujeição do desconto à tributação só pode ser a jurídica. Esta última, portanto, precisa ser estremada da condição em sentido ordinário ou vulgar. É o que se fará a seguir.

2. DEFINIÇÕES

2.1. DO CONCEITO ORDINÁRIO OU VULGAR DE CONDIÇÃO

De acordo com o dicionário, “condição” significa “característica, aspecto ou essência que determina algo ou alguém”; “estado em que

algo ou alguém se encontra”; “aspecto excessivamente importante para que algo aconteça”; “o que determina, ou não, a realização de alguma coisa”²²³.

Os exemplos da vida cotidiana são pródigos em informar o sentido ordinário do termo condição.

A mãe que concorda em deixar o filho sair com os amigos, com a condição de que retorne no máximo à meia-noite. O amigo abastado que convida o outro para jantar em um restaurante sofisticado, com a condição de que não aceitará dividir a conta, com a qual arcará integralmente. O professor convidado a palestrar em um evento, com a condição de que não exceda trinta minutos de fala. A necessidade de elevar a temperatura da água a cem graus celsius como condição para alcançar o ponto de fervura.

Seja na vida social, seja nos acontecimentos do mundo natural, existem variadas “condições” – compreendidas no sentido ordinariamente utilizado na linguagem cotidiana – que correspondem a um ato ou fato sem o qual algo não ocorrerá.

À luz do sentido ordinário do termo condição, portanto, todo desconto seria condicionado. Afinal, o desconto é fruto de uma tratativa entre as partes. Se o negócio jurídico de compra e venda ocorre, é porque as condições (de preço) foram aceitas por comprador e vendedor. Dentre as condições de preço (em sentido ordinário), estão a forma de pagamento (à vista ou em parcelas), a data de vencimento da dívida e, por certo, eventuais descontos negociados ou ofertados *a priori*.

Forte na acepção ordinária do vocábulo “condição”, as diversas Administrações tributárias da federação já autuaram contribuintes que realizaram negócios nos quais, estando previamente pactuados a coisa e o preço, a existência de requisito para sua concretização com abatimento no preço foi considerada “desconto condicionado”.

²²³ Disponível em: <https://www.dicio.com.br/condicao/> Acesso em: 24 nov.2023.

2.2. DO CONCEITO JURÍDICO DE CONDIÇÃO

Na mesma linha do Código Civil de 1916 (art. 114), o Código de 2002 define condição como a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto (art. 121). Condição é, portanto, a disposição que torna os efeitos jurídicos do desconto sujeitos a evento futuro e incerto.

Evento (do latim *eventus*, a designar sucesso, acontecimento) designa tudo o que possa vir a suceder. Na técnica jurídica, o termo é empregado para definir as condições²²⁴, porém adjetivado pelas ideias de futuridade e incerteza, sendo estes os elementos essenciais da condição juridicamente relevante²²⁵. Logo, haverá condição – para o Direito – quando os efeitos do negócio jurídico dependerem de ato ou fato que possa vir ou não a ocorrer no futuro. Vale dizer: “ou será, se ocorre o fato; ou não será, se não ocorre”²²⁶.

São exemplos de condição juridicamente relevante: (i) a contratação de honorários de advogado com pagamento condicionado ao êxito no processo²²⁷; (ii) a estipulação de pagamento da empresa “x” ao indivíduo “y” se determinado time de futebol ganhar o campeonato; (iii) o pagamento de auxílio-mudança caso o funcionário decida fixar residência em outra cidade, a bem dos interesses da companhia em que trabalha²²⁸.

Definido o sentido de “condição”, vale perquirir o significado do vocábulo desconto. Este é “o abatimento que é feito no total de qualquer soma em dinheiro, ou no valor de qualquer obrigação,

224 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: 2005.

225 VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. I. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 500.

226 MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 166.

227 Os dois primeiros exemplos são de: VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. I. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

228 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol.1. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 475.

para ser cumprida”²²⁹. Com isso, paga-se apenas o montante “líquido, verificado pela subtração do desconto da importância da qual ele se abate.”²³⁰

Combinando os sentidos de desconto e condição, pode-se afirmar que descontos condicionados à luz do Direito são aqueles cuja concessão reste subordinada a um acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta (significado do termo condição). **É da natureza do desconto condicionado, por conseguinte, que a sua concessão seja posterior à realização do negócio jurídico tributado.** Afinal, “ligada, conceptualmente, ao *futuro*, a condição não pode ser relativa a circunstâncias pretéritas, ou presentes”²³¹.

Logo, se o preço acordado no momento da contratação for posteriormente reduzido por desconto supervenientemente concedido em razão do adimplemento de certa condição, o valor correspondente ao desconto não poderá ser deduzido da base de cálculo tributável, porquanto condicionado a evento futuro e incerto. Implementada a condição, o desconto é aplicado sobre o preço pactuado, porém sem alteração da incidência tributária, que se dará sobre o valor total da mercadoria ou serviço.

Em ilustrativo exemplo, haveria a caracterização de um desconto condicionado, com contornos jurídicos bem definidos, na específica hipótese em que, após a realização do negócio jurídico, o adquirente da mercadoria ou do serviço reclame abatimento no preço, ante a constatação de vício redibitório (arts. 441 e 442 do Código Civil).

Afinal, em tal hipótese, (i) o abatimento no preço da mercadoria ou do serviço (desconto) seria concedido (ii) após a realização do negócio jurídico, bem como (iii) após a emissão dos documentos fiscais (futuridade), ante a superveniência de (iv) acontecimento não sabido quando da contratação (incerteza).

229 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: 2005, p. 442.

230 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: 2005, p. 442.

231 MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 171.

Consequentemente, na hipotética situação de abatimento de preço por vício redibitório, o desconto será concedido sob condição, não podendo, por conseguinte, ser deduzido da base de cálculo tributária.

Por outro lado, e firme em tais premissas jurídicas, é possível elencar situações nas quais o desconto, embora sujeito a “condição” no sentido ordinário, não estará subordinado a “condição” no sentido jurídico. Dessarte, não se sujeitando a evento futuro e incerto, o desconto não poderá ser tributado. É o que se verá a seguir.

3. EXEMPLOS PRÁTICOS (JURISPRUDENCIAIS E HIPOTÉTICOS) DE DESCONTOS INCONDICIONADOS

3.1. DA NATUREZA INCONDICIONADA DOS DESCONTOS COSTUMEIRAMENTE CONCEDIDOS NA VENDA DE MERCADORIA E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A quase totalidade dos casos de concessão de descontos comerciais pressupõe a redução do preço conforme aumenta o número de transações entre as partes no negócio. Isso ocorre porque a possibilidade do desconto funciona como atrativo, influenciando a decisão do cliente para a compra de maior variedade de produtos/serviços.

O modo de concessão desses descontos pode ser feito, basicamente, por duas maneiras, a saber: (i) a concessão de descontos nos quais o volume de transações efetivas é previamente conhecido; ou (ii) a concessão de descontos nos quais o volume de transações efetivas é conhecido ao longo da relação contratual (relações de trato continuado).

Geralmente, na concessão de descontos em que o volume de transações efetivas é previamente conhecido, percebe-se com maior facilidade a inexistência de vinculação deste desconto a qualquer acontecimento futuro e incerto.

Por outro lado, na concessão de descontos em que o volume de transações efetivas é conhecido ao longo da relação contratual, o que ocorre em relações de trato continuado, a constatação da inexistência de vinculação do desconto com qualquer acontecimento futuro e incerto exige um maior encadeamento lógico. Consequentemente, por vezes, a independência do desconto em relação a fatos futuros e incertos não é tão facilmente percebida.

Entretanto, seja na primeira hipótese, seja na segunda, para se falar em desconto condicionado, será imprescindível constatar sua subordinação a um fato futuro que, vindo a ocorrer, poderia interferir nos efeitos jurídicos do desconto acordado entre o vendedor e o comprador.

É, inclusive, nesse sentido que vem decidindo o Poder Judiciário, as cortes administrativas e, por vezes, até as próprias fiscalizações, como se passa a demonstrar.

3.2. DESCONTOS NOS QUAIS O VOLUME DE TRANSAÇÕES EFETIVAS É PREVIAMENTE CONHECIDO

3.2.1 BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Em relação aos descontos em que o volume de transações efetivas é previamente conhecido, a concessão de mercadorias em bonificação é reconhecidamente o exemplo mais comum. Caracteriza-se pela entrega de uma maior quantidade de produto, a título de bonificação, em virtude da aquisição de uma quantidade considerável do mesmo produto. Em vez de uma redução no preço da venda, o comprador é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto por meio da bonificação – sem que isso afete o preço total final.

Aqui, o requisito para a fruição do desconto é comprar uma quantidade mínima prefixada de mercadoria, o que permitirá uma redução no preço médio da operação. É o conceito “pague dois, leve três”. Fala-se em requisito justamente para evidenciar sua diferença

em relação à condição. Requisito e condição somente se confundem quando a última é empregada em seu sentido vulgar, atécnico, social.

A mesma lógica é extensível aos serviços. Diante de um considerável volume de contratação de serviços, o cliente tem o direito de receber mais serviços, gerando um preço médio menor. Na assinatura de conteúdo digital, por exemplo, o preço unitário pago para uma contratação por um ano é, usualmente, inferior ao valor devido para se fruir do conteúdo por apenas um dia, uma semana ou um mês.

Em todos esses casos, uma maior aquisição de serviços ou mercadorias permite a obtenção de um preço médio mais baixo. Tudo ocorre dentro de negociações mercantis livres, não estando a fixação do preço subordinada a qualquer fato que pudesse vir a ocorrer. Existem requisitos que devem ser satisfeitos no momento da contratação – todos eles gravitando em torno do compromisso assumido pelo consumidor de comprar mais. Tais requisitos, todavia, não se caracterizam como eventos futuros e incertos. São pressupostos para a realização do negócio em valores mais favoráveis ao consumidor.

De fato, a entrega de mercadorias em bonificação já foi apreciada pelo STJ em sede de recursos repetitivos²³². Naquele julgado, decidiu-se pela inexistência de condição quando há fornecimento de maior quantidade de produto vendido (em vez de reduzir-se o preço de venda). Conforme o STJ, o art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 permite concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é o preço efetivamente pago, não se incluindo os “descontos incondicionais concedidos”.

3.2.2 “COMBOS”, “PACOTES”, “KITS” OU ASSEMELHADOS

Analogamente à sistemática de bonificação, é também usual a concessão de descontos sobre o preço individual de cada bem

232 STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.111.156/SP, Relator Min. Humberto Martins, j. 14.10.2009, DJe 22.10.2009 (Tema 144/STJ).

ou serviço quando a compra ou contratação se dá por meio de “combos”, “pacotes”, “kits” ou assemelhados. Nesse caso, contratam-se mercadorias/serviços de algum modo relacionados, sendo que a aquisição conjunta assegura um preço melhor do que a contratação isolada.

Esse tipo de contratação combinada ocorre quando, por exemplo: (i) em uma lanchonete, opta-se por adquirir um “combo” de sanduíche, refrigerante, batatas fritas e sorvete, em vez de comprar cada um deles isoladamente, o que teria um custo maior; (ii) em um restaurante, escolhe-se o “menu fechado”, contendo entrada, prato principal, sobremesa e café, em vez de pedir-se itens individuais, que seriam mais caros; (iii) em um plano de operadora de telecomunicações, opta-se por um “combo” para contratar internet, telefone móvel e conteúdo de *streaming*, em vez de assinar cada serviço individualmente.

Em todos esses casos, a possibilidade do desconto funciona como atrativo, influenciando a decisão do cliente para a compra de maior variedade de produtos/serviços.

3.2.3 CONTRATAÇÕES CUMULATIVAS ENTRE VENDEDOR E COMPRADOR

De modo semelhante, são bastante usuais na prática comercial situações nas quais o desconto é concedido quando há celebração de dois ou mais contratos distintos com o mesmo vendedor ou quando, por exemplo, se tem a contratação de serviços por dois ou mais membros da mesma família.

Examinando arranjo do tipo, o Município de Belo Horizonte, em resposta a consulta formulada por instituição particular de ensino, afirmou que descontos concedidos com base no número de pessoas contratantes da mesma família não são juridicamente condicionados. A escola ofertava descontos na mensalidade a alunos com parentesco entre si (irmãos). Se o aluno tinha um irmão matriculado, este fazia jus a um desconto por um fato previamente definido na contratação – ser

irmão – e não por qualquer evento futuro e incerto a ocorrer após a celebração do contrato. Na resposta à consulta, o Município sustentou a intributabilidade do desconto, devendo o ISSQN incidir sobre o preço efetivamente pago pelo serviço educacional²³³.

Até aqui, foram examinadas situações em que o mesmo serviço ou a mesma mercadoria estava sendo prestado/vendida em mais de uma unidade para o mesmo contratante. Por outro lado, existem também casos em que, embora não haja a compra de duas ou mais mercadorias (ou contratação de dois ou mais serviços) da mesma espécie, o adquirente celebra contratos distintos com o mesmo vendedor – e, por essa razão, acaba fazendo jus ao abatimento no preço. O volume, em tais casos, decorre do número de negócios em geral celebrado entre as partes – e não da compra reiterada da mesma mercadoria/serviço.

O nominado “desconto-crediário” ou “desconto-financiamento” é exemplo do que se está afirmando. Nessa modalidade, o desconto da compra à vista é concedido na compra a prazo, desde que o cliente opte por contratar financiamento com empresa do mesmo grupo.

Analisando o “desconto-crediário”, o STJ refutou a argumentação fazendária no sentido de que a celebração do contrato de financiamento, pelo comprador, seria condição para a concessão do desconto pelo vendedor. Afinal, não se tratava de evento futuro e incerto, mas de um dado conhecido já no momento da contratação. Por essa razão, restou afastada a caracterização da condição, por ausência de qualquer contraprestação do consumidor para com o comerciante²³⁴.

Em todos esses casos, a inexistência de qualquer subordinação do desconto a acontecimentos futuros e incertos era evidente, afastando a conclusão sobre o caráter condicionado do desconto. Só existia condição no sentido ordinário da palavra, como requisito para

233 Resposta à Consulta de Contribuinte nº 101, de 25.09.2012. Município de Belo Horizonte.

234 STJ, Segunda Turma, REsp nº 996.096/SP, Relatora Min. Eliana Calmon, j. 18.11.2008, DJe 15.12.2008.

a realização do negócio com desconto. No sentido jurídico, todavia, não era possível o uso do termo.

3.3. DESCONTOS NOS QUAIS O VOLUME DE TRANSAÇÕES EFETIVAS É CONHECIDO AO LONGO DA RELAÇÃO CONTRATUAL

3.3.1 DESCONTOS POR RELACIONAMENTO OU FIDELIZAÇÃO

Há situações em que a concretização dos descontos demanda a análise da relação contratual ao longo do tempo. É o que se dá, geralmente, com relações de trato continuado ou que, de algum modo, se prolongam no tempo.

Apesar de, por vezes, ser de mais difícil verificação a existência de condições em situações do tipo, a lógica se mantém inteiramente: somente haverá desconto condicionado se sua concessão depender da (in)ocorrência de evento futuro e incerto.

Ilustrando o que se diz, a Fiscalização do Município de São Paulo defendeu a caracterização de condição quando (i) determinado usuário tem desconto no valor das tarifas cobradas por banco (ii) em razão do volume de negócios que mantém com a instituição financeira. O argumento da fiscalização municipal era precisamente que, se o cliente do banco deixasse de manter determinado volume de investimentos exigidos, perderia o desconto. A manutenção dos investimentos na instituição seria a contraprestação ao desconto, a caracterizá-lo como condicionado.

Analizando o caso, o STJ conferiu razão ao contribuinte, afastando o caráter condicional do desconto concedido. De acordo com a decisão proferida pela Primeira Turma, estava-se, na situação, diante “de ajuste de preço livremente pactuado que não está condicionado a concretização de evento futuro e incerto à realização do fato gerador”²³⁵.

235 STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.893.596/SP, Relator Min. Gurgel de Faria, j. 28.02.2023, DJe 07.03.2023.

Para chegar a tal conclusão, partiu o STJ da premissa de que os descontos incondicionados são “ajustados livremente entre o contribuinte e o seu cliente/consumidor para a fixação do preço em momento anterior à realização do fato gerador”. Lado outro, descontos condicionados seriam os “relacionados com obrigação a ser adimplida pelo cliente/consumidor em momento posterior à realização do fato gerador, isto é, de caráter futuro e incerto”.

Logo, como os preços já haviam sido pactuados antes do início da relação contratual, variando conforme o volume de aplicações financeiras do cliente, não se poderia falar em condicionalidade do desconto. A concessão deste não se sujeitaria a evento futuro e incerto – afinal, as regras para a concessão do desconto estavam previamente definidas na contratação.

Em caso análogo, o mesmo Município de São Paulo autuou a Bolsa de Valores (B3) em razão de descontos concedidos aos clientes. Nesse caso, os descontos variavam conforme o volume de transações mensais e, se o cliente deixasse de realizá-las, perderia o abatimento no preço. Para a fiscalização, estaria caracterizado o desconto condicionado.

O TJSP, todavia, afastou a existência de condição no caso, por entender que “a B3 não concede os descontos ‘de graça’, mas com o claro objetivo de incrementar as suas operações e, consequentemente, as suas receitas”. O TJSP também frisou que o desconto concedido por volume de transações “não se confunde com a condição do art. 121 do Código Civil”, pois as necessárias futuridade e incerteza do desconto, para que seja considerado condicional, não estavam caracterizadas²³⁶.

Ainda sobre a concessão de desconto em relações de trato continuado, o Município de Belo Horizonte concluiu, em resposta à consulta de contribuinte, pela caracterização de condição quando uma instituição de ensino concede abatimento pelo pagamento antecipado da mensalidade. Na visão do fisco municipal, o desconto dependeria

236 TJSP, 18ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 1011041-89.2017.8.26.0053, Rel. Des. Henrique Harris Júnior, jul. 12.08.2021.

de um evento futuro e incerto, qual seja, da antecipação do pagamento da mensalidade escolar pelo responsável²³⁷.

Apesar disso, o STJ afastou o caráter condicionado do desconto concedido exatamente por antecipação do pagamento de mensalidade escolar, impedindo, portanto, a incidência de ISSQN sobre o valor do desconto. Naqueles autos, reafirmou-se o entendimento de que o desconto somente será condicionado quando depender “de condição de contraprestação imposta ao contratante pelo prestador”. Não sendo esse o caso, a tributação resta obstada²³⁸.

Nessa mesma linha estão os contratos de serviços de telecomunicação que preveem cláusula de fidelização, com a imposição de multa em eventual rescisão antecipada do contrato. Nesses casos, há variados acórdãos do TJSP declarando o caráter *condicionado* do desconto. Com isso, acabam, por vezes, por validar a exigência do ICMS sobre os valores dos descontos²³⁹.

Apesar disso, há acórdãos do próprio TJSP que afastam a exigência de ICMS sobre as multas por quebra de contrato de fidelização²⁴⁰.

Igualmente, também há recente acórdão do mesmo TJSP que, firme no art. 121 do Código Civil, entende pela natureza incondicionada dos descontos concedidos no bojo dos contratos de fidelização, por entender que estes não dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal ou da fatura de serviços. Nos dizeres do acórdão:

“No contrato de fidelização, as cláusulas contratuais são amplamente conhecidas pelas partes no momento da celebração do pacto, não dependem de qualquer evento futuro e incerto; dependem apenas do cumprimento do prazo estabelecido não sendo

237 Resposta à Consulta de Contribuinte nº 101, de 25.09.2012.

238 STJ, Segunda Turma, EDcl no REsp nº 1.412.951/PE, Relatora Min. Eliana Calmon, j. 17.12.2013, DJe 07.02.2014.

239 TJSP, 10ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 1001243-61.2016.8.26.0014, Relator Des. Marcelo Semer, j. 15.06.2020.

240 TJSP, 12ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 0006636-66.2013.8.26.0053, Relatora Des. Isabel Cogan, j. 03.10.2017.

permitida a rescisão antecipada. Tal característica é própria de um desconto incondicional nos termos da legislação em vigor.”²⁴¹.

Certo é que várias podem ser as modalidades de contratações envolvendo cláusulas de fidelidade em contratos de telecomunicações. Entretanto, a mera existência da fidelização em si, não é suficiente à caracterização da condição, como já demonstramos em artigo específico sobre a temática²⁴². Para tanto, imperiosa a submissão do desconto a ocorrência futura e incerta, a autorizar a incidência tributária.

3.3.2 DESCONTOS POR ACÚMULO DE “CRÉDITOS”, “PONTOS” OU “BÔNUS”

Um último exemplo é o do acúmulo de “créditos”, “pontos” ou “bônus” por compra realizada, a serem *abatidos* do valor da próxima aquisição. Em programas de fidelidade, a cada compra o cliente acumula pontos que, no futuro, servirão de créditos para outras compras. Com isso, o consumidor fruirá de desconto em valor correspondente aos créditos acumulados.

Sob determinada luz, contratações desse tipo envolvem a fruição postergada do desconto – já que a própria realização da compra futura seria algo futuro e incerto.

Apesar disso, instada a se manifestar sobre contratações desse tipo, a Receita Federal do Brasil se manifestou pela descaracterização do caráter condicionado destes descontos, já que a sistemática não

241 TJSP, Apelação Cível nº 1006298-70.2016.8.26.0053, Rel. Des. J. M. Ribeiro de Paulo, 12ª Câmara de Direito Público, jul. 09.03.2022.

242 MOREIRA, André Mendes; ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Descontos concedidos por Operadoras de Telefonia na venda de aparelhos celulares e sua inclusão na base de cálculo do ICMS: como deve ser compreendida a condição exigida pelo art. 13, §1º, II, “a”, da LC 87/96? In: ALVES, G.B.; MENDONÇA, V.F. de; PAIXÃO, T. e COSTA, L. (coord.). *Tributação de Novas Tecnologias e Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 43-66.

representaria ingresso de novos recursos à empresa vendedora (Solução de Consulta Cosit nº 49, de 26.02.2015)²⁴³. No entendimento da RFB ali exarado, inexisteriam condições pós-venda para a obtenção do desconto, tão somente condição pré-venda – a qual seria, justamente, possuir o bônus. Consequentemente, o desconto seria incondicional.

A conclusão da RFB é irretocável. No momento de fruição do desconto, do “bônus”, dos “pontos de fidelidade” etc., não há qualquer subordinação dos seus efeitos a evento futuro e incerto. O decréscimo no valor do serviço é verificável simultaneamente à contratação, a descaracterizar qualquer condição.

Apesar da diversidade de conclusões acerca da inexistência ou não da caracterização de condição em cada um dos casos ora analisados, certo é que há um ponto comum a todos os precedentes: o Poder Judiciário, as cortes administrativas e, por vezes, até as próprias fiscalizações, têm reafirmado que a condição a ser buscada para caracterização do desconto condicionado é aquela em seu sentido jurídico, nos estritos termos do art. 121 do Código Civil.

Consignada tal premissa, e, em vista do disposto na paradigmática Instrução Normativa SRF nº 51/1978, resta investigar o papel desempenhado pelo destaque dos descontos nas notas fiscais para a caracterização do caráter incondicional dos descontos.

4. A EXIGÊNCIA DE DESTAQUE DO DESCONTO NA NOTA FISCAL COMO CONDIÇÃO AO RECONHECIMENTO DE SEU CARÁTER INCONDICIONADO. A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 51/1978, NESSA PARTE, EXTRAPOLA O CONCEITO JURÍDICO DE DESCONTO INCONDICIONADO

A supracitada Instrução Normativa SRF nº 51/1978 previu que os descontos serão incondicionados *quando constarem da nota fiscal* de

²⁴³ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61844> Acesso em: 25 nov.2023.

venda dos bens ou da fatura de serviços **e não** dependerem de evento *posterior à emissão desses documentos*²⁴⁴.

Com isso, para a caracterização da natureza (in)condicional do desconto, atribuiu-se grande importância ao documento fiscal. Do *conteúdo* e do *momento* da emissão da documentação fiscal, dependeria a natureza condicional ou incondicional do desconto. Seria dizer: (i) se o desconto não constar do documento fiscal será condicionado; e (ii) se o desconto depender de evento posterior à emissão do documento fiscal, também será condicionado.

Ocorre que, à luz do Direito, descontos incondicionados são aqueles cuja concessão não está subordinada a um acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta. Juridicamente, não é elemento definatório da natureza (in)condicional do desconto constar ou não do documento fiscal, tratando-se de verdadeira inovação da Instrução Normativa SRF nº 51/1978.

Apesar disso, a exigência de que um desconto, para ser considerado incondicionado, deva constar do documento fiscal, encontrou respaldo na jurisprudência administrativa e judicial, inclusive em julgados do STJ²⁴⁵ e do STF²⁴⁶.

Ocorre que, sob pena de afronta ao conceito jurídico de desconto incondicionado, o destaque na nota fiscal servirá apenas como elemento indiciário, meio de prova, de que a concessão do desconto independeu de acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta (significado do termo condição). Trata-se, assim, de elemento contingente – e não constitutivo. Sobretudo porque, a prova é um meio para algum fim, sendo esse fim alguma conclusão fática que

244 Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=74114> Acesso em: 23 out.2023.

245 STJ, AgInt no REsp nº 1.711.603/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, jul. 23.08.2018, DJe: 30.08.2018.

246 STF, RE nº 567.935/SC, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 04.11.2014 (Tema-RG nº 84/STF).

nos interessa²⁴⁷ (in casu, a subordinação do desconto a acontecimento futuro e incerto).

A emissão de nota fiscal é, essencialmente, o cumprimento de uma obrigação acessória com o objetivo de descrever, formalizar, documentar a ocorrência de determinado fato com relevância jurídico-tributária (dentre eles, o preço e desconto mercantis acordados no bojo de uma determinada transação). Tal descrição, formalização, documentação, não determina, portanto, o que aquela operação é (e, portanto, o que é eventual desconto concedido); tão somente relata como a operação foi (ou seja, como o desconto foi concedido).

Assim, seria logicamente insustentável subordinar a natureza jurídica da operação escriturada (in casu, a natureza incondicionada do desconto) à forma em que aquela mesma operação (neste caso, o desconto) restará escriturada nos documentos fiscais. A argumentação seria circular, nítida petição de princípio (*petitio principii*).

Basta ver que, quando determinado documento fiscal é emitido em descompasso com a operação efetivamente ocorrida (erro), em regra, deve haver a retificação ou mesmo o cancelamento do documento fiscal. Por óbvio, não se exige que a operação escriturada seja rearranjada para que se adeque ao documento fiscal emitido erroneamente.

De fato, havendo o destaque do desconto na própria nota fiscal, há forte presunção de seu caráter incondicionado. Afinal, se o desconto já consta da nota fiscal ou fatura, não haveria espaço para se cogitar sua concessão somente na hipótese de que futura condição viesse a se concretizar. O documento fiscal traria (i) o preço da mercadoria/serviço e, ao mesmo tempo, (ii) o elemento redutor daquele preço, devendo (iii) a diferença resultante servir de base de cálculo ao tributo incidente.

Ocorre que, se por um lado, o destaque do desconto seria indício da inexistência de condição, por outro, a ausência de destaque não

247 SCHAUER, Frederick. *A prova: usos da prova no Direito, na política e em todo o resto*. Trad. Guilherme Thofehr Lessa. Rev. Vitor de Paula Ramos. São Paulo: JusPodium, 2024, p. 56.

pode determinar *per si* a sua existência. Trata-se, em ambos os casos, de uma constatação indiciária, que pode ser confrontada – e inclusive superada – por outros tipos de provas, documentos e fundamentos.

Por tais razões, e firme no caráter instrumental das obrigações acessórias, agiu com acerto o TRF-4 ao permitir a apresentação de outras provas (tais como duplicatas, boletos bancários etc.) para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrados nas operações de compra e venda²⁴⁸.

Apesar disso, tramita no Congresso Nacional proposição legislativa que altera, em parte, o conceito legal de desconto incondicionado exposto no presente artigo. Em síntese, por referida proposição legislativa, a exigência do destaque do desconto no documento fiscal, restaria incorporada ao conceito legal de desconto incondicionado. Explica-se.

O Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP nº 68/2024),²⁴⁹ em tramitação no Senado Federal, trata da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS), a partir da EC nº 132/2023.

Do § 3º de seu art. 12, extrai-se que, considera-se desconto incondicional a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior.

Logo, convertida em lei referida proposição, ao menos para fins de IBS, CBS e IS, o destaque do desconto no documento fiscal passará a ser requisito legal à caracterização do desconto como incondicionado. Com isso, para esses casos, será incondicionado o desconto que, para além de não depender de evento futuro e incerto, esteja destacado em nota fiscal.

248 TRF-4, Ap. Cível nº 5000077-63.2010.404.7100/RS, Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, jul. 15.10.2013.

249 Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9725946&ts=1729266569057&disposition=inline> Acesso em: 19 out.2024.

Para os demais tributos, todavia, o conceito de desconto incondicionado se manterá integralmente, independentemente da conversão ou não do referido projeto em lei. Ou seja: permanecerá incondicionado o desconto não subordinado a um acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta – independentemente de seu destaque no documento fiscal.

CONCLUSÃO

Como se demonstrou, a não tributação dos descontos remonta ao imposto sobre a renda. Para além da dedução dos descontos da base tributável remeter ao primeiro regime geral de imposto sobre a renda (art. 45, parágrafo único, do Decreto nº 16.581/1924), o conceito legal de receita líquida das sociedades (art. 12, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977) serviu de fundamento jurídico para a Instrução Normativa SRF nº 51/1978, documento que estabeleceu a definição corrente de desconto incondicionado como (i) parcelas redutoras do preço de venda, (ii) constantes da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e (iii) independentes de evento posterior à emissão de tais documentos.

A premissa de que desconto incondicionado não integra a base tributável foi estendida aos tributos sobre o consumo. Seja por força da legislação (caso do ICMS e do PIS/Cofins), seja por força da jurisprudência dos Tribunais Superiores (como se deu com o ISSQN e com o IPI). O consenso pela não tributação do desconto incondicionado, todavia, não foi acompanhado pela certeza do que seria *condição*, apta a tornar um desconto condicionado.

Demonstrou-se que as dificuldades na determinação do caráter condicionado ou incondicionado de descontos concedidos no preço de serviços e mercadorias, decorreriam, sobretudo, da ambiguidade do termo *condição*, mais precisamente da confusão que se instaura ao se adotar o conceito vulgar de *condição*, como se jurídico fosse, em

inobservância à sistematicidade do direito, que possui conceituações próprias.

Defendeu-se, todavia, que tal controvérsia seria apenas aparente, uma vez que, se o termo condição está positivado na legislação, é precisamente à luz do direito que se deve perquirir o seu sentido. Assim, seria desconto condicionado, para o direito, aquele cuja concessão restasse subordinada a um acontecimento futuro cuja ocorrência seja incerta. Isso por ser da natureza do desconto condicionado que a sua concessão seja posterior à realização do negócio jurídico tributado. *Contrario sensu*, desconto incondicionado é aquele cuja concessão não é subordinada a um acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta.

Consequentemente, viu-se ser exemplo de desconto condicionado, no sentido jurídico do termo, a hipotética situação de abatimento do preço de mercadoria ou de serviço (art. 442 do CC) por vício redibitório (art. 441 do CC). Em tais casos, o desconto restaria subordinado a evento futuro e incerto, não podendo, portanto, ser deduzido da base de cálculo tributária.

Por outro lado, demonstrou-se, em vários exemplos, inclusive colhidos da jurisprudência pátria, que não há a caracterização jurídica de “condição” nos casos em que a definição dos termos do desconto é contemporânea à celebração do negócio jurídico, preexistindo nos termos das cláusulas contratuais.

Tal conclusão seria aplicável, sem maiores dificuldades, aos casos em que o número de transações é previamente sabido no ato do fechamento do negócio, como ocorre na compra a varejo de bens ou na contratação de serviços (v.g., mercadorias dadas em bonificação; “leve 3, pague 2”; combos; kits etc.). Seria também plenamente aplicável nas situações nas quais as transações podem aumentar ou diminuir com o tempo, gerando ajustes no preço (v.g., descontos em tarifas bancárias; descontos em serviços de telefonia; desconto por número de transações na bolsa de valores; descontos mediante “créditos”, “pontos” ou “bônus” etc.).

Isso porque, em qualquer caso, a condição a ser buscada à caracterização do desconto condicionado é aquela em seu sentido jurídico, nos estritos termos do art. 121 do Código Civil. É, inclusive, o que vem sendo reafirmado pelo Poder Judiciário, pelas cortes administrativas e, por vezes, até pelas próprias fiscalizações, como se evidenciou pelos precedentes analisados.

Por fim, demonstrou-se que o desconto constar ou não do documento fiscal não é elemento definatório de sua natureza (in) condicional. Trata-se de uma exigência inaugurada pela Instrução Normativa SRF nº 51/1978. Juridicamente, para um desconto ser incondicionado, basta que sua concessão não esteja subordinada a um acontecimento futuro, cuja ocorrência seja incerta (condição em sentido técnico).

Consequentemente, sendo o destaque do desconto cumprimento de obrigação acessória, admite-se prova em contrário, podendo se comprovar o caráter (in)condicionado dos descontos por outros meios de prova (duplicatas, boletos bancários etc.).

Convertido o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, todavia, para o IBS, CBS e IS, o conceito de desconto incondicionado, para tais tributos, será modificado. Isso porque a inclusão do desconto no respectivo documento fiscal passará a ser uma exigência legal para a sua classificação como incondicionado (art. 12, § 3º, do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024).

Entretanto, em se tratando de disposição específica para o IBS, CBS e IS, o atual conceito de desconto incondicionado permanecerá para os demais tributos. Para estes, mesmo com a inovação legislativa, a insubordinação do desconto a um acontecimento futuro de ocorrência incerta poderá ser comprovada não só pelo destaque do desconto em documento fiscal, mas também por outros meios de prova idôneos e suficientes.

REFERÊNCIAS.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação no Brasil. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43-104.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MOREIRA, André Mendes; ANTUNES, Pedro Henrique Neves. Descontos concedidos por Operadoras de Telefonia na venda de aparelhos celulares e sua inclusão na base de cálculo do ICMS: como deve ser compreendida a condição exigida pelo art. 13, §1º, II, “a”, da LC 87/96? In: ALVES, G.B.; MENDONÇA, V.F. de; PAIXÃO, T. e COSTA, L. (coord.). *Tributação de Novas Tecnologias e Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 43-66.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto de renda sobre descontos concedidos por vendedor. *Revista dos Tribunais*. 559/33. maio.1982.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol.1. 23.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SCHAUER, Frederick. *A prova: usos da prova no Direito, na política e em todo o resto*. Trad. Guilherme Thofehrn Lessa. Rev. Vitor de Paula Ramos. São Paulo: JusPodium, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26.ed. Rio de Janeiro: 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. I. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

TAX TRANSACTION IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL HERMENEUTICS

Marcelo da Cruz Trigueiro ²⁵⁰

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a viabilidade jurídica da aplicação da transação como meio alternativo de resolução de conflitos no processo de discussão e cobrança de créditos inscritos em dívida ativa. Regulada pela Lei nº 13.988/2020²⁵¹, a transação possibilita acordos entre a Fazenda Pública e os contribuintes, com o potencial de reduzir a litigiosidade e permitir um judiciário mais eficiente. O artigo examina, ainda, esse instrumento à luz da Hermenêutica Constitucional, destacando sua função na legitimação da consensualidade no âmbito tributário, ao permitir uma interpretação sistemática, principiológica e finalística da ordem constituinte. Ademais, o texto analisa a compatibilidade desse instituto com o princípio da supremacia do interesse público. Embora a transação envolva concessões mútuas, o interesse da coletividade é preservado por meio de parâmetros legais e regulamentares no qual delimitam as hipóteses de negociação. Assim, ao permitir o pagamento facilitado ou reduzido de dívidas fiscais, sob o crivo do judiciário a transação tributária não apenas favorece o princípio da eficiência, mas também proporciona maior segurança jurídica e equidade no tratamento dos sujeitos passivos. E, na hipótese de ser utilizada como forma de

250 Mestrando em Instituições Sociais, Direito e Democracia na Universidade da Fundação Mineira de Educação e Cultura - FUMEC, Brasil. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG - Belo Horizonte - MG. Juiz de Direito Titular da 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte - MG. E-mail: mdctrigueiro@gmail.com

251 BRASIL. Lei nº 13.988, de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.

extinção do crédito tributário, é capaz de promover o destravamento de inúmeras demandas represadas na Justiça, como um todo, tradicionalmente sobrecarregada por processos intermináveis e de elevado custo.

Palavras-chave: Crédito Tributário. Transação. Hermenêutica Constitucional. Eficiência. Supremacia do Interesse Público. Isonomia. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the legal feasibility of applying settlement agreements as an alternative means of dispute resolution in the process of contesting and collecting debts registered as overdue tax liabilities. Regulated by Law No. 13.988/2020, settlement agreements enable arrangements between the Public Treasury and taxpayers, with the potential to reduce litigation and promote a more efficient judiciary. The article further examines this legal instrument through the lens of Constitutional Hermeneutics, highlighting its role in legitimizing consensual solutions within the tax domain by allowing for a systematic, principled, and purpose-driven interpretation of the constitutional order. Moreover, the text explores the compatibility of this mechanism with the principle of the supremacy of the public interest. Although settlements involve mutual concessions, the interests of the collective are safeguarded through legal and regulatory parameters that define the scope of negotiation. Thus, by allowing for easier or reduced payment of tax debts under judicial oversight, tax settlements not only support the principle of efficiency but also enhance legal certainty and equity in the treatment of taxpayers. When used as a means of extinguishing tax liabilities, this instrument can also help to clear the backlog of numerous stalled legal disputes, thereby alleviating the burden on a traditionally overloaded and costly judicial system.

Keywords: Tax Credit. Settlement. Constitutional Hermeneutics. Efficiency. Supremacy of the Public Interest. Equality. Tax Justice.

1. INTRODUÇÃO

A consensualidade na Administração Pública contemporânea representa um avanço da atuação estatal em relação a lógica tradicional de imposição unilateral, promovendo uma reconfiguração das relações jurídico-administrativas.

No modelo do Estado consensual, as decisões do Estado e os processos de formulação de políticas públicas passam a ser pautados pelo diálogo institucional, pela cooperação intersubjetiva e pela valorização da participação de múltiplos atores sociais. Essa racionalidade colaborativa projeta-se, inclusive, sobre o campo tributário, no qual o paradigma autoritário é substituído por práticas mais eficazes de diálogo e negociação.

Nesse contexto, a Hermenêutica Constitucional emerge como instrumento teórico normativo imprescindível para a legitimação dos métodos consensuais em matéria tributária. Mediante uma leitura sistemática, evolutiva e axiológica do texto constitucional, a interpretação orientada por princípios permite compatibilizar a rigidez da legalidade tributária com a necessidade de soluções eficientes, proporcionais e adequadas às exigências de um Estado voltado à concretização dos direitos fundamentais.

A Hermenêutica Constitucional, ao superar os limites do positivismo normativista, proporciona uma reconstrução do sentido das normas à luz do contexto histórico, social e institucional, conferindo densidade regulamentadora à eficiência administrativa, à razoabilidade, à segurança jurídica e à justiça fiscal.

A transação tributária, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 1.341/1951²⁵² e posteriormente incorporada ao Código Tributário Nacional, alcançou novo patamar de concretude normativa com a promulgação da Lei nº 13.988/2020. Esse instituto, ao permitir a extinção do crédito tributário mediante concessões recíprocas entre o Estado e o contribuinte, relativiza a noção absoluta de indisponibilidade

252 BRASIL. Lei nº 1.341, de 1951. Lei orgânica do Ministério Público da União.

das receitas públicas e inaugura uma nova racionalidade na relação tributária.

Tal entendimento não implica renúncia ilegítima, mas sim a busca por soluções eficazes e juridicamente equilibradas, conforme exige o princípio da eficiência, constitucionalizado pelo artigo 37 da Constituição da República de 1988²⁵³.

Dessa forma, a Hermenêutica Constitucional desempenha papel central na harmonização das tensões aparentes entre legalidade estrita e flexibilização administrativa. A partir de uma abordagem pós-positivista, no qual se reconhece os princípios como normas dotadas de peso e conteúdo axiológico, a interpretação constitucional adquire natureza argumentativa e valorativa, direcionada à realização prática dos fins do Estado.

A adoção de mecanismos dialógicos no âmbito tributário, portanto, constitui-se não como afronta à supremacia do interesse público, mas expressão legítima de sua conformação com os demais princípios constitucionais, desde que observados os critérios de legalidade, isonomia e transparência.

Assim, o presente artigo propõe uma análise da transação tributária sob a ótica da Hermenêutica Constitucional, com o objetivo de demonstrar sua compatibilidade com os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Busca-se, com isso, responder à seguinte indagação: como a Hermenêutica Constitucional pode fundamentar a adoção da transação tributária como mecanismo de eficiência e justiça fiscal no contexto da Administração Pública contemporânea?

253 “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Art.37.

2. HERMENÊUTICA JURÍDICA E HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL: FUNDAMENTOS TEÓRICOS E METODOLÓGICOS

A hermenêutica jurídica constitui um campo teórico voltado à sistematização dos princípios, métodos e critérios orientadores da interpretação e da aplicação do direito. Trata-se de disciplina de natureza especulativa e reflexiva, cujo objeto reside na formulação de diretrizes viabilizadoras da compreensão do conteúdo normativo e a sua adequada incidência nas situações concretas.

A interpretação jurídica, por sua vez, configura uma atividade prática, mediante a qual o intérprete busca revelar o sentido, o alcance e a finalidade de uma norma jurídica, com vistas a integrá-la ao ordenamento e garantir sua efetividade no caso submetido à análise.

Nesse sentido, a hermenêutica jurídica surge como um processo dinâmico, cíclico e constante, no qual investiga e coordena, sistematicamente, leis e princípios, às situações de fato regidas pelos mesmos.

À luz do Direito Constitucional, contudo, um sistema dotado precipuamente por regras, conduz à limitação da racionalidade jurídica prática, ou seja, não há espaço para complementações constitucionais por ser um “sistema de segurança”. Lado outro, aquele constituído apenas por princípios levaria a uma sistemática falha por estabelecerem orientações gerais, uma vez que a ausência de regras precisas aliada a presença de doutrinas conflitantes contribuiria para o surgimento de consequências drásticas na segurança jurídica.

Sob tal cenário, destaca-se o conceito de construção constitucional, entendido como o processo mediante o qual o intérprete reconstrói o sentido da norma à luz dos valores fundamentais da ordem constituinte, adaptando-a às exigências da realidade social em constante transformação. Conforme afirmou o Jurista Emilio Betti, “o desenvolvimento do direito e seu passado fazem parte de um movimento incessante que cresce sem parar até o presente, e que o jurista deve, acima de tudo, ser um bom intérprete

do contexto histórico-social no qual os princípios e regras jurídicas estão inseridos”²⁵⁴.

No plano do direito constitucional, contudo, a tarefa interpretativa adquire especificidades relevantes. A interpretação da Constituição demanda não apenas a aplicação de técnicas hermenêuticas tradicionais, mas também a incorporação de uma dimensão valorativa, histórica e sistemática, compatível com o caráter normativo, principiológico e aberto do texto constitucional.

Nesse cenário, destaca-se o conceito de construção constitucional, entendido como o processo mediante o qual o intérprete reconstrói o sentido da norma à luz dos valores fundamentais da ordem constitucional, adaptando-a às exigências da realidade social em constante transformação.

A Hermenêutica Constitucional, então, ultrapassa os limites da mera subsunção lógica e assume natureza argumentativa, integradora e finalística. Seu método não se limita à literalidade do texto normativo, mas requer a análise do contexto sistemático em que a norma se insere, considerando os princípios estruturantes da Constituição, os precedentes judiciais relevantes, os direitos fundamentais implicados e os fins constitucionais a serem realizados. Trata-se de uma interpretação dotada de densidade axiológica, fundada na ponderação de valores e na concretização do ideal de justiça material.

Segundo Luís Roberto Barroso, “interpretar a Constituição não significa apenas aplicar regras hermenêuticas clássicas ao texto constitucional, mas também compreender o sistema de valores que ele consagra e os fins que almeja realizar”²⁵⁵. Nessa linha, o autor identifica três características essenciais da interpretação constitucional: a normatividade da Constituição, seu conteúdo valorativo e sua

254 SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica e Interpretação Jurídica*. São Paulo: SaraivaJur, 2023, pág. 11.

255 BARROSO, Luís Roberto. Os métodos e conceitos clássicos aplicados à interpretação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 220.

abertura estrutural, fatores que impõem ao intérprete um papel ativo na conformação do direito.

Como resultado, a Hermenêutica Constitucional transcende a simples aplicação mecânica das normas e assume uma dimensão argumentativa e finalística, fundada na ponderação de princípios e na realização prática dos valores constitucionais.

Com base na teoria pós-positivista, os princípios são compreendidos como normas dotadas de força vinculante, cuja aplicação exige juízo de proporcionalidade e equilíbrio entre bens jurídicos em tensão. Autores como Robert Alexy reforçam essa concepção ao afirmar que os princípios jurídicos possuem uma dimensão de peso e, portanto, demandam ponderação em situações de colisão entre direitos fundamentais²⁵⁶.

Nesse quadro teórico, a Hermenêutica Constitucional revela-se instrumento indispensável para compatibilizar a rigidez formal da legalidade tributária com as exigências de eficiência, justiça fiscal, razoabilidade e segurança jurídica. A interpretação constitucional, guiada por valores e orientada à concretização dos direitos fundamentais, fornece o arcabouço metodológico necessário para legitimar práticas inovadoras como a transação tributária, desde que respeitados os parâmetros constitucionais de legalidade, isonomia e transparência.

A abordagem hermenêutica contemporânea exige, conseqüentemente, uma postura responsiva por parte do intérprete constitucional, que deve considerar não apenas o texto, mas o contexto normativo, histórico e institucional em que a Constituição se insere. Consoante com Barroso, “o intérprete não é mero decodificador da norma; ele é partícipe do processo de concretização do direito constitucional”²⁵⁷.

256 ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

257 BARROSO, Luís Roberto. Os métodos e conceitos clássicos aplicados à interpretação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 225.

Assim, a interpretação constitucional passa a ser instrumento de efetivação da Constituição como projeto político-jurídico de organização do Estado e de realização dos direitos fundamentais, sendo especialmente relevante no contexto tributário, onde se impõe o desafio de harmonizar rigidez normativa com soluções consensuais e eficazes.

3. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E SISTEMÁTICA NA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

A Hermenêutica Constitucional, ramo do direito voltado à compreensão e à aplicação do texto constitucional, opera a partir de métodos interpretativos além da literalidade da norma, exigindo uma abordagem compatível com a natureza aberta, principiológica e compromissória da Constituição. Nesse contexto, destacam-se os métodos teleológico e sistemático como instrumentos fundamentais para a concretização dos valores constitucionais.

O método teleológico parte da finalidade da norma como critério central de interpretação. Em matéria constitucional, essa finalidade está relacionada à realização dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF)²⁵⁸, à proteção dos direitos fundamentais e à concretização dos valores estruturantes do Estado, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF) e a promoção do bem de todos.

Aplicado ao campo tributário, esse método permite compreender institutos como a transação, não como exceções à legalidade estrita, mas como instrumentos voltados à realização de fins legítimos do Estado, como a eficiência arrecadatória, a desjudicialização e a pacificação social.

258 “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (...)”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Art.3º.

O método sistemático, por sua vez, exige a consideração da norma no conjunto do ordenamento jurídico, interpretando os dispositivos constitucionais de forma integrada e harmoniosa. Isso se mostra relevante em um sistema jurídico pautado por princípios com densidade normativa variável, muitas vezes em tensão entre si.

No caso da transação tributária, a metodologia institutiva permite compatibilizar o princípio da legalidade com a eficiência, a indisponibilidade do interesse público com a consensualidade e a segurança jurídica com a flexibilidade administrativa, evidenciando uma solução dialógica dos conflitos sem representar ruptura, mas sim desenvolvimento coerente do sistema constitucional.

Ambos os métodos se inserem na lógica pós-positivista, no qual se reconhece a força normativa dos princípios e se destaca a interpretação valorativa e finalística das normas constituintes. Com isso, desloca-se a interpretação do plano puramente lógico-formal para uma dimensão prática e axiológica, na qual o julgador e o administrador assumem papel ativo na promoção dos fins constitucionais.

Portanto, o uso conjugado das interpretações teleológica e sistemática é essencial para compreender a legitimidade constitucional da transação tributária como forma de realização eficiente, proporcional e justa da função arrecadatória do Estado. Ao considerar os objetivos e a coerência interna do sistema jurídico, esses métodos de interpretação fortalecem a racionalidade da Administração Pública e a aderência das suas práticas aos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

4. HISTÓRICO LEGISLATIVO DA TRANSAÇÃO

A transação representa, no ordenamento jurídico brasileiro, uma das mais antigas formas de autocomposição e está prevista, de maneira expressa, como meio de extinção do crédito tributário.

Seu reconhecimento legislativo remete à Lei nº 1.341 de 1951, responsável por autorizar a realização de transações pela Fazenda

Nacional, desde que não houvesse dúvida sobre a relação jurídica e fosse obtida a anuência do Procurador-Geral da República.

Posteriormente, a transação foi incorporada de forma mais estruturada ao Código Tributário Nacional (CTN)²⁵⁹, de 1966, no artigo 171. O texto foi aprovado, fazendo uma nova referência à Lei regulamentadora da sua celebração:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

A introdução da transação no Código Tributário Nacional marcou o objetivo de demonstrar a compatibilidade desse modelo com o ordenamento jurídico, sem infringir os princípios da legalidade e da isonomia.

Durante décadas, no entanto, a previsão legal permaneceu praticamente inexplorada, dada a interpretação tradicional, associando a indisponibilidade do interesse público à impossibilidade de negociação de créditos tributários.

A rigidez desse entendimento começou a ser superada com o reconhecimento de que a consensualidade, quando regulada por lei e orientada pela supremacia do interesse público primário, pode ser compatível com a função arrecadatória do Estado e, sobretudo, com a eficiência administrativa.

Somente em 2009 houve uma ampla discussão sobre a regulamentação da transação tributária, por meio do Projeto de Lei

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

nº 5.082/09²⁶⁰ e do Projeto de Lei Complementar nº 469/2009²⁶¹, ambos propostos pelo Poder Executivo.

Em 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) realizou auditorias para avaliar a eficiência na recuperação de créditos tributários inscritos na dívida ativa da União, no Processo nº 016.332/2017-2, sob a relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, resultando no Acórdão nº 2497/2018 – Plenário:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de auditoria operacional realizada na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de avaliar a eficiência na recuperação dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do *Plenário*, com fundamento nos art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c art. 250, incisos I e III, do Regimento Interno do TCU, e diante das razões expostas pelo Relator, em: 9.1. recomendar ao Ministério da Fazenda que:

9.1.1. avalie a viabilidade, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de migrar os parcelamentos especiais de créditos da PGFN, mas controlados por sistemas da RFB, para o Sispar (PGFN), visto que esse sistema é capaz de vincular a arrecadação às respectivas inscrições;

9.1.2. altere o mecanismo de comprovação de regularidade fiscal, reduzindo o prazo de validade da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEND), ainda que de forma gradual, em observância ao princípio de isonomia tributária e de forma a

260 BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5.082, de 2009. Regulamenta a mediação como meio de solução de conflitos e dá outras providências.

261 BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009. Dispõe sobre a interrupção da prescrição de crédito tributário, aplicando-se a pessoas físicas ou jurídicas devedoras.

prevenir distorções na ordem econômica e na livre concorrência;

9.1.3. aprimore os sistemas de informação responsáveis pela liberação de certidão de regularidade fiscal, com o intuito de reduzir a necessidade da emissão manual de certidões, a fim de mitigar possíveis riscos de ocorrência de erros e fraudes nessa modalidade de emissão;

9.1.4. disponibilize em seu portal, o conjunto de certidões de regularidade fiscal emitidas mensalmente, em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988, a fim de propiciar uma maior participação e controle sociais;

9.1.5. coordene a implementação do monitoramento patrimonial de todos os processos considerados prioritários, conforme regulado pelo artigo 27 do Decreto 70.235/72, preferencialmente de forma automatizada, a partir de recursos às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), de forma que as alienações de bens cheguem a conhecimento da PGFN ainda nessa fase do processo administrativo fiscal, para evitar a alienação de bens dos devedores;

9.1.6. elabore medidas de gerenciamento dos riscos ao projeto do Novo Modelo de Cobrança, já identificados pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria SE/MF 956/2016;

9.2. recomendar à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que:

9.2.1. implemente melhorias nos registros do Relatório de Ocorrências do Sida, de forma a incluir quais ocorrências já foram verificadas, o procurador responsável e o resultado ou ateste dessa verificação, em observância aos princípios de transparência e accountability;

9.2.2. aperfeiçoe a identificação e os controles das tipologias de risco sobre alterações nos registros da

dívida ativa, considerando as proposições dispostas no relatório de Monitoramento de Transações Sensíveis da Cojed, aprimorando a governança sobre os créditos inscritos em dívida, previdenciária e não previdenciária;

9.2.3. aprimore a disponibilização das informações referentes à Dívida Ativa da União em seu portal, para permitir a exportação de relatórios detalhados em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, bem como prover dados analíticos, notas e pareceres de interesse coletivo em local de fácil acesso, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da Publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988;

9.2.4. estude realizar o mapeamento dos processos de trabalho no âmbito da gestão da dívida ativa da União com vistas ao alcance dos objetivos estratégicos do órgão, previstos no planejamento estratégico 2017-2020;

9.3. encaminhar cópia deste acórdão à Presidência da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, à Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Fazenda;

9.4. determinar à SecexFazenda que proceda ao monitoramento do cumprimento das providências acima elencadas; e

9.5. arquivar os presentes autos.²⁶²

O TCU constatou o alcance de montantes expressivos dos valores acumulados em dívida ativa e o instrumento normalmente utilizado pela Fazenda Pública – a concessão de parcelamentos, conhecido como REFIS – não se mostrava eficaz para reduzir o estoque de dívida.

Esse movimento resultou na edição da Lei nº 13.988 de 2020, na qual regulamentou de forma inovadora a transação tributária

262 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2497/2018 – Plenário. Relator: José Múcio Monteiro. Processo: 016.332/2017-2. Sessão: 31 out. 2018. Auditoria operacional na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o objetivo de avaliar a eficiência na recuperação dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União.

no âmbito da União, prevendo três modalidades: a transação por adesão na cobrança da dívida ativa; a transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e a transação individual proposta pelo contribuinte. A norma estabelece critérios objetivos para concessões, descontos, prazos e formas de pagamento, além de permitir o uso de precatórios federais para quitação parcial dos débitos.

A transação, logo, insere-se hoje como mecanismo legítimo de política pública tributária, com o potencial de desjudicializar litígios, fomentar a arrecadação e promover justiça fiscal. Sua consolidação, porém, demanda não apenas avanços legislativos, mas também uma mudança de cultura institucional, especialmente no que tange à adoção de critérios transparentes, à preservação da moralidade administrativa e à observância dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

5. REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A transação é contemplada entre as modalidades extintivas do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional, especificamente no art. 156²⁶³. Por meio dela, o sujeito ativo e o sujeito passivo efetuam concessões mútuas, alcançando um acordo resolutivo da controvérsia e satisfativo do crédito tributário.

Ainda assim, a Fazenda Pública não se encontra restrita à realização de transações visando exclusivamente a extinção do crédito tributário. Há diversas situações no qual o uso desse instituto é permitido, sem a implicação, necessariamente, de renúncia fiscal.

263 “Extinguem-se os créditos tributários: I - pelo pagamento; II - pela compensação; III - pela transação; IV - pela remissão; V - pela prescrição; VI - pela decadência”. BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 156.

De fato, a transação somente produzirá o efeito de extinção do crédito se esse propósito constar expressamente no acordo firmado entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo, existindo a possibilidade da celebração de negociações, sem a inclusão de tal cláusula.

Nesse contexto, cada Fazenda Pública, conforme seu juízo de conveniência e oportunidade, possui competência para editar leis prevendo a transação e determinando sua extensão. Ressalte-se, contudo, não existir, pelo Código Tributário Nacional, permissão para a transação na modalidade preventiva (prevenção de conflitos), como meio de extinção de crédito tributário.

Permite-se, todavia, uma transação preventiva, desde que não resulte na extinção de créditos tributários. Ressalta-se a possibilidade da Fazenda Pública realizar outras concessões com o objetivo de evitar litígios com o contribuinte.

Logo, admite-se a transação em ambas as modalidades (preventiva e terminativa), assegurado seu uso em um amplo espectro, como meio de solução de conflitos, tanto no âmbito judicial quanto no administrativo.

O CTN exige a edição de lei autorizativa para a autoridade proceder a transação tributária, sendo-lhe atribuído relativo grau de discricionariedade, posto que a lei regulará, expondo as situações de conveniência e oportunidade, conforme estabelece o artigo 171 do CTN:

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Atualmente, a sociedade exige medidas capazes de fornecer uma solução de conflitos de interesses de forma eficaz e em prazo razoável.

Nesse contexto, o Estado, nos últimos anos, tem promulgado diversas leis externas à resolução de conflitos fora da esfera judicial.

Sob essa perspectiva, o artigo 171 do Código Tributário Nacional merece uma análise além da sua literalidade estrita. De fato, na interpretação *contrario sensu*, este é o entendimento derivado do artigo 111²⁶⁴ do mesmo Diploma Legal, no qual determina a interpretação literal da lei tributária. Entretanto, inexistente regra específica limitando a interpretação da legislação relativa à extinção do crédito tributário, conferindo ao legislador ordinário e ao intérprete maior liberdade de atuação nessa matéria.

6. EFICIÊNCIA COMO PRINCÍPIO INSTITUTIVO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com a introdução da eficiência no bojo dos princípios norteadores da Administração Pública, pretendeu-se romper com o modelo burocrático clássico, assentado na rigidez procedimental e na autoridade formal, com a evolução para a transição para um paradigma gerencial, orientado por resultados.

O princípio da eficiência, com assento no artigo 37 da Constituição da República, abrange a busca por eficácia e efetividade, exigindo da Administração a adoção de critérios técnicos e racionais de gestão, baseados na otimização dos recursos públicos, no planejamento estratégico e na priorização das necessidades sociais.

A eficácia está associada à capacidade da ação administrativa de produzir os resultados almejados; a efetividade, por sua vez, refere-se ao impacto concreto dessas ações sobre a realidade social.

Sabe-se a intenção das políticas econômicas em buscar articular eficiência e equidade, permitindo ao governo alcançar objetivos

264 “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”. BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 111.

redistributivos e arrecadar o suficiente para financiar os seus gastos com o menor custo possível em termos de eficiência.

A economicidade, então, surge para otimizar a atuação estatal, custeada pelo contribuinte. Esta visão veio a ser acentuada com a falência do Estado de Bem-Estar Social, o qual encontrava-se apoiado na ingênua crença na inesgotabilidade dos recursos públicos.

A doutrina do princípio da supremacia do interesse público não se adaptou para conduzir à viabilidade de uma população crescente e massificada. A primazia absoluta do interesse do Estado fez crescer um abismo entre os contribuintes e o Estado, pois inexistindo medida para prevenir conflitos em matéria tributária, teve-se como consequência o crescimento do embate.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)²⁶⁵ fez os cálculos da litigiosidade em matéria fiscal e concluiu ser o custo unitário médio de uma execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de apenas 25,8% (IPEA, 2013). Ou seja, um em cada quatro processos executivos logra completo sucesso.

7. A CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE IMPULSÃO DA EFICIÊNCIA

Entendido o escopo do princípio da eficiência, compreende-se a capacidade da transação tributária ser fortalecida na sua função exacional, posto que a consensualidade, em um de seus aspectos, pretende garantir efetividade à atividade dos governos.

No presente estudo, o princípio da eficiência é trazido como um importante fundamento da transação tributária. Segundo o Doutor e Livre-Docente em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São

265 BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Execução Fiscal Demora, em Média, 8 Anos. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/4573-execucao-fiscal-demora-em-media-8-anos>. Acesso em: 26 mar. 2025.

Paulo, José Eduardo Soares de Melo, o princípio da eficiência visa uma célere atuação da administração pública demonstrando sua eficácia para seus administrados:

Ao formular pedido à Administração, é natural que o contribuinte esteja aguardando uma pronta solução, para que possa desenvolver suas atividades da forma mais adequada e conveniente aos seus interesses, conferindo-lhe a almejada segurança, de modo a evitar os naturais riscos. (...) Na seara tributária, a morosidade também incomoda, e até mesmo prejudica, tanto os objetivos fazendários como os interesses particulares. A fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento) e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para a solução, causando transtornos às partes litigantes. A Fazenda vê-se prejudicada no tocante ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistir bens suficientes para garantirem a execução judicial. O contribuinte também pode ver-se prejudicado na medida em que permanece na incerteza quanto à legitimidade do seu procedimento (objeto da atuação)

No caso da transação, a sociedade não interfere diretamente em sua realização, mas o efeito da solução do conflito será revertido em seu proveito com o fim do processo judicial e a arrecadação, ainda que parcial, do crédito discutido.

Acontece, portanto, a recuperação do interesse público de forma mais célere e menos custosa, e não o seu atropelamento.

Embora a transação seja rejeitada por alguns autores por confrontar o comando do art. 3º do CTN²⁶⁶, qual seja, da atividade arrecadatória ser plenamente vinculada, esta possui o condão de desaconselhar o Estado a levar suas decisões às últimas consequências, na intenção de atingir o interesse público de maneira menos dispendiosa, eis os custos administrativos expressos no tempo e dinheiro gastos pelo governo para implementar a cobrança por meio judicial.

Prosseguindo no desenvolvimento da tese, levantou-se a publicação do artigo “O Debate Da Privatização Da Jurisdição e a Arbitragem Tributária no Brasil: Uma Evolução Necessária”²⁶⁷, na Revista de Direito “Meritum” da Universidade FUMEC, uma discussão sobre a modernização dos métodos de resolução de conflitos, enfatizando a flexibilização do monopólio estatal da jurisdição, especialmente no âmbito tributário.

Os referidos Autores, no mencionado artigo, elencam experiências internacionais, como a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁶⁸ sobre tributação e o caso de Portugal, para analisar a viabilidade da implementação de métodos alternativos de resolução de conflitos no Brasil, considerando suas limitações jurídicas e a necessidade da edição de lei complementar para efetivar tais modificações.

A Convenção Modelo da OCDE, amplamente utilizada em acordos internacionais para evitar a dupla tributação, incorpora mecanismos promovedores da maior eficiência na resolução de litígios tributários entre países. A arbitragem é uma das ferramentas propostas na

266 “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 3º.

267 SANTOS, Saulo Gonçalves; LEITÃO, Rômulo Guilherme. O debate da privatização da jurisdição e a arbitragem tributária no Brasil: uma evolução necessária. Meritum, Belo Horizonte, v. 14, n. 2, p. 447-475, jul./dez. 2019.

268 É um órgão que visa combater os atos de corrupção na esfera do comércio internacional, bem como adotar ações que assegurem a cooperação entre os países signatários (Controladoria-Geral da União, 2025).

convenção para resolver disputas entre Estados, oferecendo uma abordagem alternativa e técnica para questões fiscais.

A experiência em Portugal, por sua vez, é frequentemente destacada como um modelo bem-sucedido de resolução alternativa de conflitos fiscais. Instituído em 2011, o sistema português é regido por um marco regulatório pautado na celeridade, eficiência e tecnicidade nas decisões, respeitando os princípios do direito tributário. Portugal demonstrou serem os métodos alternativos ferramentas eficazes para descongestionar o Judiciário, aumentar a segurança jurídica e proporcionar soluções mais rápidas e especializadas para os contribuintes.

Sendo assim, o entendimento pela vinculabilidade plena da atividade arrecadatória encontra subsídio nos desdobramentos teóricos do princípio da supremacia do interesse público, enquanto a admissão de alguma discricionariedade focará suas conclusões na necessidade de eficiência da Administração.

8. A COMPATIBILIDADE DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO COM A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O interesse público é um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem, proveito ou utilidade de ordem moral ou material. Esse interesse passa a ser público quando dele participam e compartilham os componentes de uma comunidade determinada.

Certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio.

O interesse público legitima a atuação da Administração Pública, somente quando corresponder à expressão da vontade geral da sociedade, democraticamente expressa, de forma que se não houver a justificativa do ato em razão do interesse coletivo, ele será inválido.

No entanto, essa supremacia sobre quaisquer outros interesses igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico constitucionalizado, tais como as liberdades, os direitos e garantias fundamentais – passam a depender de análise fundamentada e ponderada em cada caso concreto, afirmando-se, desde logo, a impossibilidade jurídica de qualquer ação estatal desvinculada do fundamento constitucional e legal que possa lhe dar sustentação.

Parte da doutrina observa a ocorrência de uma significativa incorporação de elementos privados nos compromissos submetidos ao regime de direito público, como a bilateralidade e a consensualidade.

Desse modo, será o interesse público o responsável por nortear o juízo de conveniência e oportunidade a ser exercido pela Administração para decidir se deverá proceder com a transação.

A dogmática jurídica brasileira do direito público entende ser o princípio da supremacia do interesse público o regente da relação entre o Estado e o particular. A finalidade pública da atividade administrativa fornece o substrato para explicar a indisponibilidade do interesse público, a exigibilidade dos atos administrativos, os privilégios processuais das Fazendas Públicas e a presunção de validade dos atos administrativos.

Contudo, percebe-se, a partir das reformas constitucionais mais recentes do Estado, a introdução do resultado da ação administrativa como parte essencial do conceito de finalidade pública.

O Direito Tributário, por ser ligado ao direito da coletividade, apoia-se na regra da tributação universal, e tem como pressuposto lógico a manutenção do Estado encarregado de prover necessidades públicas. Tanto as liberdades quanto os direitos sociais demandam recursos estatais para serem usufruídos.

Embora seja indelével a imprescindibilidade das receitas públicas para o usufruto de direitos básicos por meio de serviços coletivos, a dogmática atual refuta o chamado “princípio da supremacia do interesse público sobre o privado” como princípio jurídico.

Desde logo, a supremacia não seria do Estado, uma vez que a primazia de um instrumento não poderia sacrificar a substância de um

direito fundamental. Tampouco seria uma supremacia, por definição, do interesse público sobre quaisquer outros.

Desta maneira, ao se afirmar uma “supremacia” do interesse público sobre o privado ignora-se a necessidade de referência a uma situação concreta para ocorrer a relação de prevalência, ou seja, não é princípio abstrato de supremacia, mas “regras condicionais concretas de prevalência” variáveis conforme o contexto. Ademais, os interesses privados nem sempre destoam da finalidade pública e, por isso, também conformam aquilo que é descrito como interesse público.

Em suma, a interpretação restritiva pode servir à segurança jurídica, mas a discricionariedade, no caso específico da transação, surge quando já está instalada a insegurança com o conflito judicial ou administrativo arrastando-se excessivamente no tempo. Desta maneira, ainda que se pretenda afastar a incerteza com base na tipificação precisa, a realidade fática pode se desviar dessa definição, sendo necessário sopesar princípios, como, no caso, o da eficiência em face da supremacia do interesse público.

Prosseguindo no desenvolvimento desse tema, levantou-se a publicação da dissertação “Interesse público: reflexões sobre a base de legitimidade das ações estatais: do processo administrativo como pressuposto do ato”²⁶⁹, no programa PPGD da Universidade FUMEC, no qual critica-se a supremacia do interesse público como uma regra absoluta e pré-definida no Estado democrático de direito.

De acordo com a autora do estudo, Eneida Silva, a relação entre a administração e o cidadão não deve ser construída pautada em uma posição hierárquica fixa, onde os interesses do Estado sempre possuem prioridade em face dos interesses privados.

A mencionada Mestra, argumentou, inclusive, não possuir mais o princípio da supremacia do interesse público a mesma leitura da

269 SILVA, Eneida Criscuolo Gabriel Bueno. Interesse público: reflexões sobre a base de legitimidade das ações estatais: do processo administrativo como pressuposto do ato. 2012. 198 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2012.

época de sua construção, conforme se lê na transcrição elencada abaixo:

É de se questionar, portanto, se o conteúdo do princípio da supremacia do interesse público deve ser lido na atualidade da mesma forma quando da sua construção? Conclui-se que não. O contexto material foi transformado e neste sentido não comporta um conteúdo de proporcionalidade, mesmo porque há que se observar o texto constitucional, no sentido de que todas as normas encontram-se relacionadas, bem como as interpretações que delas fazemos, não possuindo existência isolada. (SILVA, 2012)

Assim, na referida exposição, é abordada a ideia de impossibilidade da aplicação automática e literal da lei, pois isso resultaria, a depender do caso, em decisões injustas. A Justiça precisa considerar as particularidades de cada circunstância, tratando as situações de forma diferenciadas quando necessário. A aplicação igualitária da lei para todos pode, paradoxalmente, gerar desigualdade, uma vez que ignora as diversidades existentes na sociedade.

Destarte, o direito deve buscar um equilíbrio entre igualdade formal (mesma regra para todos) e igualdade material (considerar as diferenças para garantir a justiça). Tal compreensão só é possível mediante uma exegese constitucional que ultrapasse a mera subsunção normativa e adote uma leitura sistemática, teleológica e principiológica da Constituição.

A Hermenêutica Constitucional, nesse contexto, revela-se essencial para reconstruir o sentido da supremacia do interesse público à luz da realidade contemporânea, compatibilizando-a com outros princípios constitucionais, como a eficiência, a legalidade e a justiça fiscal.

Ao interpretar as normas em sua integralidade, levando em conta o contexto histórico-social e a finalidade das disposições

constitucionais, a interpretação adequada da norma permite uma atuação estatal mais racional, responsiva e comprometida com a realização concreta dos direitos fundamentais.

9. CONCLUSÃO

Demonstrou-se, por meio do presente estudo, a possibilidade da utilização da transação como meio alternativo autocompositivo de resolução dos conflitos nas lides envolvendo as fazendas públicas e o contribuinte, não havendo mais a aplicação irrestrita da tradicional doutrina da indisponibilidade do interesse público e de sua supremacia diante do interesse privado.

Em vista disso, a interpretação da norma tributária não se realiza de forma meramente literal. Com base no aumento expressivo da conflitividade em matéria fiscal, revelou-se a ineficiência de uma concepção tradicional e impositiva da atuação estatal.

A busca pela eficiência administrativa — princípio introduzido expressamente pela Emenda Constitucional nº 19/1998 — inspirou o legislador brasileiro a implementar mecanismos de solução consensual de conflitos fora da via judicial, com vistas à racionalização da gestão pública.

Por esse ângulo, a transação tributária passou a destacar-se como uma estratégia legítima de recuperação de créditos e de redução da litigiosidade, alinhada aos objetivos de celeridade, economicidade e justiça fiscal.

A rigidez na leitura da indisponibilidade do crédito público, quando dissociada de uma análise sistemática e finalística da Constituição, tende a frustrar os resultados no qual a própria ordem constitucional visa alcançar. Quando o Estado transaciona com base em critérios legais, promove não apenas a arrecadação eficiente, mas também reforça o pacto de confiança entre a Administração Pública e o contribuinte, fomentando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Nesse processo, o princípio da legalidade continua a exercer papel estruturante. A transação deve estar estritamente autorizada em lei e respeitar parâmetros normativos que assegurem segurança jurídica, isonomia e controle público. Porém, a legalidade, como princípio constitucional, não se exaure em uma interpretação literalista, mas integra um sistema de normas e valores orientado à realização do interesse público em sua dimensão contemporânea.

Sobre esse prisma, a Hermenêutica Constitucional assume centralidade. Ao superar o formalismo positivista, essa estratégia interpretativa viabiliza a harmonização entre os diversos princípios constitucionais em tensão — legalidade, supremacia do interesse público, eficiência e justiça fiscal.

A interpretação sistemática e teleológica permite compreender a transação tributária não como exceção ou renúncia, mas como meio racional e constitucionalmente legítimo de atingir os fins públicos, com responsabilidade e economicidade.

Dessa forma, a interpretação difusa da Constituição revela-se instrumento indispensável à conformação da atividade administrativa tributária a um modelo mais dialógico, eficiente e justo, apto a insurgir aos desafios da complexidade fiscal contemporânea.

Logo, buscando responder à problemática do presente estudo — “Como a Hermenêutica Constitucional pode fundamentar a adoção da transação tributária como mecanismo de eficiência e justiça fiscal no contexto da Administração Pública contemporânea?” — conclui-se que, ao permitir a compatibilização principiológica e a leitura finalística da ordem jurídica, este instituto oferece os fundamentos teóricos e metodológicos legitimadores da transação como expressão concreta da efetividade exigida pelo Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARANHA, Marcio Iorio. **Manual de Direito Regulatório: Fundamentos de Direito Regulatório**. 6. ed. rev. ampl. London: Laccademia Publishing, 2021.

ARAUJO, Nadja Aparecida Silva de. **A transação do direito tributário: relações sistêmicas para controle de uma especialidade**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

ARAUJO, Valter Shuenquener de; SIQUEIRA, Ana Letícia da Costa; MELLO, Frederico Silva de. **Acordos no processo administrativo sancionador: solução negociada como uma opção eficiente**. *Juris Poiesis-Qualis*, B1, v. 23, n. 32, 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Ed. Revista dos Tribunais, 1964.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. *Revista de Informação Legislativa*, v. 59, n. 233, 2022.

ÁVILA, Humberto. **Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa**. *Revista Eletrônica de Direito de Estado*, n. 4, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 7, out. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. **Transação Tributária e Extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade**. Florianópolis: Sequência, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. Os métodos e conceitos clássicos aplicados à interpretação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 de mar. 2025.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Lei n.º 5.172**, 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: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso: 04 de nov. 2024.

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). **Lei n.º 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 04 de nov. 2021.

BRASIL. Lei de Mediação (2015). **Lei n.º 13.140**, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 08 de fev. 2025.

BRASIL. Lei de Transação Tributária (2020). **Lei n.º 13.988**, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 08 de nov. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2497/2018** – Plenário. Relator: José Múcio Monteiro. Processo: 016.332/2017-2. Sessão: 31 out. 2018. Auditoria operacional na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o objetivo de avaliar a eficiência na recuperação dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br/>. Acesso em: 12 de jun. 2025.

COLARES, Daniel Quintas dos Santos. **A mediação e a conciliação como instrumentos de negociação no sistema tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito e Gestão de Conflitos) — Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza, Vice-Reitoria de Pós-Graduação, Fortaleza, 2017.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Convenção da OCDE**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-ocde>. Acesso em: 12 de jun. de 2025.

IPEA. Comunicado do Ipea n. 127. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em 13 jun. 2013

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III. São Paulo: Atlas, 2005. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades (parecer)**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=L2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3BhcmVjZXIvUGFyZW5lckh1Z29kZUJyaXRvTEDULnBkZnww>. Acesso em 28 jul. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Nulidades do processo administrativo tributário**. Disponível em: <https://editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2014/08/Nulidades-do-processo-administrativo-tributario.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2025.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar impostos-contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009. NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Direito regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTOS, Saulo Gonçalves; LEITÃO, Rômulo Guilherme. **O debate da privatização da jurisdição e a arbitragem tributária no Brasil: uma evolução necessária**. *Meritum*, Belo Horizonte, v. 14, n. 2, p. 447-475, jul./dez. 2019.

SILVA, Eneida Criscuolo Gabriel Bueno. **Interesse público: reflexões sobre a base de legitimidade das ações estatais: do processo administrativo como pressuposto do ato**. 2012. 198 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2012.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e interpretação jurídica**. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.5, fev./mar./abr. 2006. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 29 jul. 2013.

O MORIBUNDO IRPF – UMA ETERNA INCONSTITUCIONALIDADE ÚTIL

Micaela Dominguez Dutra²⁷⁰

Resumo: Objetiva-se analisar a tabela do IRPF e suas deduções frente a legislação atual, a jurisprudência do STF e o PL 1087.

Abstract: The objective is to analyze the IRPF (income tax on physical persons) table and its deductions against current legislation, STF jurisprudence and PL 1087.

Palavras-Chave: IRPF – Capacidade Contributiva – Renda Líquida

Key-words: Income Tax on Physical Persons – Ability to Pay – Net Income

I. INTRODUÇÃO

O imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas não tem no Brasil um tratamento legislativo e judicial que o deixe de acordo com os comandos constitucionais da capacidade contributiva e tributação da renda líquida.

Essa situação, que, em regra, não gera capital político porque não dá voto já que quem é prejudicado não tem conhecimento ou voz, perpetua-se de modo impressionante e chocante justamente quando o regime do Estado brasileiro se tornou democrático.

270 Pós-Doutora e Doutora em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto de Direito Público de Brasília (IDP), Pós graduada em direito tributário pelo IDP, Consultora Jurídica da PETROBRAS, Professora de direito tributário da graduação do IBMEC/RJ, Professora Convidada de Direito Tributário da Pós Graduação do IBMEC, FGV, CEPED-UERJ, Mackenzie, Membro da Comissão de Especial de Assuntos Tributários da OAB-RJ, Conselheira da ABDF, Membro do grupo de pesquisas de prevenção de litígios – CENAPRET, membro do grupo de pesquisas de tributação e gênero da FGV/SP, Professora do Grupo de Estudos do IBMEC sobre precedentes em matéria tributária, Coordenadora do Projeto Mulheres no Tributário.

Veja, esse artigo não almeja defender regimes totalitários, longe disso, mas demonstrar o absurdo que se encontra a tributação do IRPF ao longo de mais de 30 anos da Constituição que visou fundar um suposto Estado Democrático de Direito, nos termos do estadeado no art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Precisamos retirar esse imposto do CTI, caso contrário toda a ideia de justiça fiscal veiculada na Constituição, reforçada pelo art. 145, § 3º, da CRFB, introduzido pela EC 132/2023, irá para o lixo.

II. A TABELA DO IRPF

Hoje a tributação da pessoa física segue uma tabela progressiva que determina isenção para quem recebe até R\$ 2.428,80²⁷¹ por mês, a partir de R\$ 2.428,81 existe uma tributação, que se diz progressiva, nos termos da tabela abaixo:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)
Até R\$ 2.428,80	Isento
De R\$ 2.428,81 até R\$ 2.826,65	7,5
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5
Acima de R\$ 4.664,68	27,5

Da análise acima, pode-se concluir que, apesar da Constituição Federal determinar que o imposto de renda será informado pelo critério da progressividade, vide art. 153, § 2º, inciso I, esta é aplicada sobre quem detém menos capacidade contributiva, pois existe de R\$ 2.428,81 até R\$ 4.664,68, já que acima desse valor a tributação da renda é proporcional²⁷².

271 Valores atualizados pela Medida Provisória nº 1294/2025.

272 Sabe-se que em um determinado momento a tributação da renda precisa se tornar proporcional sob pena de se converter em confisco, que como limite superior da tributação, delimita o espaço em que não mais existe capacidade de contribuir.

Além disso, a progressividade é mal equacionada, afinal se passa de uma alíquota de 7,5% para 15% (seu dobro), sem que tenha ocorrido uma elevação da renda superior a mil reais. E isso tem piorado pois como essa tabela não prevê uma atualização anual com o fito de corrigir e adequar à inflação do período, ultimamente tem se procurado aumentar apenas a renda isenta sem equacionar os valores nas demais faixas, tornando pior a aplicação da técnica da progressividade.

É importante destacar que essa tabela se aplica a todos, pois a tributação da renda se dá por faixas, por isso se diz que para todos é progressiva, levando em conta que a partir da isenção todos serão tributados por todas as alíquotas (de 7 a 27,5%) a depender da receita mensal que auferem.

De todo modo, a proporcionalidade começa num limite muito baixo de renda, concentrando-a em pequenos valores, o que aliado à falta de correção anual da tabela, deixa o imposto de renda incidir sobre inflação que não representa índice de capacidade contributiva, mas sim um fator que corrói o poder aquisitivo.

Com a reiterada falta de atualização dessa tabela, criada desde 1996, constantemente tem-se violação à capacidade contributiva, pois o contribuinte acaba subindo posições na tabela, não por ter galgado uma melhor capacidade de contribuir, mais sim em razão do fenômeno inflacionário, o que torna a tributação inconstitucional por incidir em algo que não representa renda, e, muitas vezes, envolve incidência sobre o mínimo existencial, que é vedada pelo ordenamento, ou seja, o princípio da capacidade contributiva é pisoteado.

Inclusive, tal procedimento antiético e claramente violador da justiça fiscal, promovido pelo Executivo e chancelado pelo Legislativo, tem sido mantido pelo Poder Judiciário, o que demonstra que nem sempre a sistemática dos *checks and balances* funciona para promover um equilíbrio ótimo entre os poderes quando o tema é tributação.

Basta analisar o que foi fixado no julgamento do RE 388.312²⁷³, que considerou que “(...) não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo.”.

Num primeiro momento, parece correta a decisão, afinal, de fato, compete ao Executivo e Legislativo regular os impactos financeiros, contudo, não seria uma obrigação preverem a atualização da tabela levando em conta o fenômeno inflacionário? E a capacidade contributiva, como garantia fundamental do cidadão frente ao Estado e do Estado frente ao cidadão? Ela só é vista quando se busca arrecadar mais, e nunca para adequar a correta carga?

Esse primeiro julgado, apenas analisou o primeiro período de ausência de atualização da tabela do IRPF, a partir da Lei nº 9.250/1995, e apesar de julgar o caso após mais de 10 anos do ocorrido, e sabendo da praxe da não atualização da tabela, decidiu nada fazer, relegando a capacidade contributiva ao oblívio.

Nova oportunidade foi ofertada ao STF para, por meio de sentença manipulativa com efeito aditivo, corrigir a omissão inconstitucional promovida pelo Legislativo e Executivo de não atualizar a tabela do IRPF, na ADI 5096, onde o Conselho Federal da OAB demonstrou que a tabela veiculada pela Lei nº 9.250/1995 ficou até 2001 sem reajuste, após o que passou a ter ajustes pontuais com as Leis nºs 10.451/2002, 11.119/2005, 11.311/06, 11.482/2007 e 11.945/2009.

Contudo, nenhum dos reajustes realizados foi suficiente para refletir o fenômeno inflacionário e corrigir monetariamente de forma adequada os valores fixados, variando o reajuste entre 3,5 a 4,5%, o que não acompanhou sequer o IPCA do período, de modo que entre 1996 e 2013 a defasagem acumulada na tabela de cálculo do Imposto de Renda

273 STF, Pleno, rel Min. Marco Aurélio, redator acórdão Min. Carmén Lúcia, DJe 11.10.2011.

é de 61,24%, segundo dados fornecidos pelo DIEESE (Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos).

Apesar das informações prestadas e da clara demonstração da omissão inconstitucional a gerar impacto direto na capacidade contributiva, a ADI 5096 teve o seu seguimento negado em decisão monocrática publicada em 21.02.2019, em que seu relator aponta haver ampla jurisprudência sobre o tema – quando só existia julgado pelo pleno o RE citado – para não conhecer da ação. Importante destacar que o julgamento da ADI ocorreu oito anos depois do RE, e houve a oportunidade para verificar a reiteração de conduta em não corrigir a tabela e adequá-la ao direito fundamental que é ser tributado de acordo com a capacidade contributiva. Caso entendesse mais prudente não aplicar inicialmente a sentença manipulativa e determinar a correção até que o Legislativo o fizesse, poderia, ao menos, ter fixado um prazo para que fosse suprida a inércia claramente comprovada e reiterada pelo poder competente, contudo a opção foi não intervir.

Esse tipo de manifestação do Poder Judiciário, ao invés de guardar a Constituição – função do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, CRFB - permite que se aplique a tributação de forma inconstitucional, invertendo a lógica de que um Estado Democrático de Direito deve ter o cidadão como fundamento, e não como mera fonte de recursos, ignorando que a dignidade da pessoa humana é o centro desse Estado, conforme estipulado no art. 1º, inciso III, da CRFB.

E graças a esse tipo de visão, até hoje, em 2025 continuamos com a tabela desatualizada, pois ultimamente busca-se aumentar a isenção, mas as demais faixas continuam iguais desde a Lei nº 13.149/2015, ou seja, sem levar em consideração a inflação dos últimos dez anos, que segundo o IBGE foi superior a 77% (IPCA).

Ora se em 2014, quando foi ajuizada a ADI 5096 já havia a sinalização de defasagem da tabela em 61,24%, e nos últimos dez anos (entre 2015 a 2025) a inflação foi superior a 77% (IPCA), temos que hoje, a tabela está defasada em 154,49%, segundo dados da Associação

Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), com base em dados até 2024.

Portanto, hoje, a progressividade mal-feita aliada a defasagem de 154,49% tornam a tributação dos cidadãos brasileiros relativamente ao imposto de renda completamente descolada da manifestação de riqueza renda, violando a capacidade contributiva, que é uma garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do art. 5º, § 2º c/c 145, § 1º da CRFB, sem que qualquer Poder da República tenha feito algo para corrigir esse absurdo.

E aqui não se trata de prestação positiva, que encontra a reserva do possível como limite, estamos falando de ingresso na propriedade do cidadão, que é uma garantia fundamental, nos termos do art. 5º, inciso XXII, CRFB, e só pode ser limitada nos termos da Constituição, mas sempre respeitando a capacidade de contribuir (vedação ao confisco e o mínimo existencial).

Importante destacar que o relator da ADI 5096 afastou a alegação de que a desatualização da tabela importaria em tributação sobre o mínimo existencial com base no seguinte argumento:

Atualmente, a tabela do imposto de renda de pessoa física estabelece isenção integral para contribuintes que percebam rendimento mensal de até R\$ 1.903,98. Cuida-se de montante quase duas vezes maior que o valor do salário-mínimo vigente no país em 2019 (R\$ 998,00). Assim o exercício do poder de tributar não se mostra imoderado a ponto de impedir a composição de um patrimônio mínimo essencial.

Todavia, fez uma comparação inadequada, pois o salário-mínimo vigente reflete o que o mercado comporta pagar e o que o Estado pode garantir em termos de benefícios previdenciários e de assistência social, representando a vertente da prestação positiva que encontra limites da reserva do possível.

Claramente isso difere da realidade, que ultrapassa esses limites. O DIEESE mensalmente fornece os dados sobre qual seria o adequado valor do salário-mínimo, levando em conta a disposição do art. 7º, inciso IV, da CRFB. Aponta que em 2025 o valor adequado é R\$ 7.638,62²⁷⁴, quando o estipulado é R\$ 1.518,00. Em 2019, época do julgamento da ADI, o salário devido seria de cerca de R\$ 4 mil.

Entendemos que esse parâmetro do DIEESE é que deveria ter sido utilizado pelo Ministro para fins de comparação com o mínimo existencial e aferição da suposta isenção fixada na tabela do IRPF, afinal a invasão na propriedade do particular não encontra limite na reserva do possível, ela só pode ser feita dentro do espaço delimitado para a capacidade contributiva (mínimo existencial e confisco), devendo ser aferida a capacidade real, sob pena de pisotear o comando constitucional, corroborando uma tributação inconstitucional.

Não à toa, hoje por meio do PL 1087 se busca aumentar a isenção do IRPF para R\$ 5 mil, o que ainda não atende ao que seria respeito ao mínimo existencial, pois como já dito, esse, em abril de 2025 estava mensurado em R\$ 7.638,62.

Importante abrir um parêntese para elucidar que a suposta isenção da tabela não é, em sua natureza uma isenção, mas sim uma explicitação do mínimo existencial, considerado limite inferior da capacidade contributiva, ele representa, conforme sempre lecionou Ricardo Lobo Torres, uma imunidade, já que inexistente a capacidade de contribuir do cidadão, sendo inviável a tributação por total ausência do poder de tributar.

Exatamente por isso não é algo negociável pelo Estado sob pena de infringência ao fundamento essencial justificador da existência dessa figura estatal que é a dignidade da pessoa humana. Não existe Estado Democrático sem ter por base o cidadão, e se isso não é observado, estamos colocando em xeque um princípio inegociável e justificador do próprio Estado.

274 Informação obtida no site www.dieese.org.br em 04.06.25 para abril de 2025.

Trata-se de algo extremamente grave, e, infelizmente, ignorado por todos os Poderes fundantes desse mesmo Estado, e pela população afetada, que em sua maioria, por falta de cidadania fiscal, não tem capacidade de compreender esse absurdo.

De todo modo, apesar de boa intenção, o PL além de não atingir o alvo da correta e suposta isenção, a oferece apenas para quem recebe entre R\$ 5 e 7 mil, os demais contribuintes continuam sujeitos à tabela atual, sem qualquer tipo de atualização com um mínimo existencial diferente, o que é injustificável sob o prisma da isonomia e capacidade contributiva.

Ademais, veicula a criação de um adicional para a tributação dos super-ricos, que é questionável e traz mais complexidade à tributação, quando talvez, o problema seria melhor resolvido com a observância da progressividade, com a criação de uma tabela com mais alíquotas e faixas.

Em resumo, a tabela do IRPF hoje é totalmente violadora da capacidade contributiva e o PL 1087 não resolve esse problema pois não trata a tabela em si, foca no limite inferior de tributação, de modo limitado a quem ganha até R\$ 7 mil, violando a generalidade e a isonomia, e cria uma tributação avulsa a partir de determinado valor, não aplicando a adequada técnica da progressividade.

III. AS DEDUÇÕES DO IRPF

O ordenamento jurídico veicula aos contribuintes a possibilidade de realizar deduções de gastos, o que reduz o valor a ser pago a título de imposto.

Essas deduções também não são atualizadas anualmente pela inflação, o que faz com que seu valor se descole da realidade.

O sistema autoriza as seguintes deduções: dependentes (R\$ 2.275,08 por ano, por dependente), educação (R\$ 3.561,50, por ano, por dependente), saúde (sem limite monetário, mas tem limite quanto ao tipo de despesa: médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas,

fonoaudiólogos, hospitais, exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias)²⁷⁵.

Todos esses limites estão veiculados na Lei nº 13.149/2015 e não existe previsão no PL 1083 para sua atualização. Ou seja, estão mais do que consumidos pela inflação.

Existem, inclusive, manifestações para incluir limite para a dedução de despesas com saúde, e acabar com algumas deduções.

O ponto atinente ao fim das deduções merece uma abordagem mais profunda, afinal as deduções no imposto de renda, diferentemente do que muitos pensam, não representam, em sua essência, meros benefícios fiscais²⁷⁶. Elas são a forma de aferir a renda líquida, conceito desenvolvido por Klaus Tipke e que bem representa o que é o fato gerador do imposto de renda: o efetivo acréscimo, aquilo que resta após o abatimento das despesas necessárias para a obtenção dessa renda e para a manutenção da fonte produtora.

Aqui no Brasil, apenas a legislação do imposto de renda para a pessoa jurídica observa esse conceito, na pessoa física não se tributa a renda líquida, se tributa a renda bruta, admitindo apenas algumas deduções, o que por si só já seria questionável frente ao princípio da isonomia, e se torna ainda mais inconstitucional frente ao princípio da capacidade contributiva.

De fato, exatamente por isso defendemos que existem deduções fundamentais²⁷⁷, que são extraídas da própria Constituição e encontram fundamento na capacidade contributiva e no conceito de renda líquida.

275 Existem outras, mas para nossa análise, vamos focar apenas nessas.

276 Isso não quer dizer que não haja dedução que represente um benefício fiscal, contudo essa não é a essência das deduções do imposto de renda. E o tratamento deve ser distinto para a dedução oriunda da lógica da renda líquida, da dedução que representa benefício fiscal, pois essa pode ser revogada, aquela jamais, sob pena de clara violação à capacidade contributiva.

277 DUTRA, Micaela Dominguez. Deduções Fundamentais – Uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: Situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil. Dialética: Minas Gerais, 2021.

Essas deduções, por não serem benefícios fiscais, não podem ser eliminadas, elas são necessárias à correta e constitucional apuração do imposto de renda da pessoa física.

Inclusive, hoje, as deduções existentes não observam esse princípio constitucional além de muitas vezes haver na tributação da renda situações anti-isonômicas: se faço livro-caixa (e não é todo mundo que pode fazer), posso deduzir livros, congressos, seminários; se não faço, não posso; por que o servidor público federal tem isenção da verba de auxílio alimentação e o celetista não tem?

Nesse artigo vamos chamar atenção para dois pontos essenciais: 1- os tributos pagos não podem ser deduzidos: como uma obrigação legal não pode ser objeto de dedução do IRPF? Como permitir que esse custo não seja abatido da renda, afinal não pagar tributos é punido pelo ordenamento, e hoje, na declaração somos obrigados a indicar de modo específico os bens e direitos que possuímos – até para fins de apuração e tributação de ganho de capital futuro -, portanto, se informo meu automóvel e meu apartamento, com dados que podem ser confirmados pela Receita Federal, por que não posso deduzir o IPVA e o IPTU recolhidos em razão da capacidade contributiva manifestada pela propriedade deles?

Veja que situação esdruxula: o ordenamento me obriga a recolher esses valores, mas não os reconhece na correta mensuração da renda a ser tributada.

Outro ponto que chama a atenção é o conceito de dependentes que a legislação do Imposto de Renda dá, contrário inclusive à responsabilidade que o Estado tem de proteger a família, veiculada pelo art. 226 da CRFB.

O tema tributação da família é pouco abordado no Brasil, e a capacidade contributiva em representação quase nunca é observada pela legislação, o que causa espécie, pois o Estado ao proteger a família, precisa observá-la quando institui tributos.

Ainda mais quando se está em um país subdesenvolvido, que tem um salário-mínimo de R\$ 1.518, e uma aposentadoria muito abaixo

do que é necessário para manter um idoso com saúde, não havendo saúde pública de qualidade e suficiente para todos os brasileiros.

Quantos pais, que apesar de terem aposentadoria própria, dependem dos filhos para pagar médicos, remédios, cuidadores, tratamentos? Quantos irmãos, afilhados, sobrinhos são ajudados porque estão desempregados?

Podemos considerar essa despesa com a sua família como renda? O familiar está fazendo o papel do Estado (porque no Brasil o Estado assumiu essa obrigação) e exercendo a sua responsabilidade familiar, e isso não pode ser abatido do imposto de renda? Devendo sua renda ser tributada como se ele não tivesse esse custo, e usasse os recursos de forma individual?

O STF já ampliou o conceito de família ao julgar a questão do casamento homoafetivo²⁷⁸, só falta a legislação do imposto de renda se adequar, pois claramente inconstitucional a limitação posta no conceito de dependente.

Inclusive, o único caso de adoção de sentença manipulativa com efeito aditivo no direito tributário ocorreu no julgamento da ADI 5583, em que o STF fixou a seguinte tese:

Na apuração do imposto sobre a renda de pessoa física, a pessoa com deficiência que supere o limite etário e seja capacitada para o trabalho pode ser considerada como dependente quando a sua remuneração não exceder as deduções autorizadas por lei.

Com isso ampliou o conceito de dependentes previsto na legislação, observando a capacidade contributiva em representação, protegendo a família, apesar desses conceitos não terem sido trazidos no julgamento e a decisão ter se pautado na necessidade de proteger o deficiente.

278 ADI 4277 e ADPF 132.

Além disso, vale mencionar que o valor permitido para a dedução anual dos dependentes não representa nem metade do que, em regra, se gasta com um. E não se precisa ir muito longe, basta o leitor analisar o básico que paga para seus filhos, ou seus pais, para constatar que o valor é muito superior aos R\$ 2.275,08 anuais.

O STF ao julgar a ADI 5422 enfrentou de modo lateral essa questão, ao julgar que a pensão alimentícia não poderia ser tributada pelo imposto de renda pois ela não representa um acréscimo patrimonial. Aqui se resolveu uma parte do problema retirando a tributação de quem recebe a pensão, mas a violação a isonomia permanece já que quem paga a pensão deduz integralmente, e o responsável que mora com o dependente tem o direito de dedução limitado ao valor de R\$ 2.275,08.

Esses são apenas alguns pontos de destaque no tema das deduções do IRPF sobre o qual nos debruçamos mais profundamente em nossa tese de doutorado, e que merece e precisa de uma análise mais séria e profunda por parte do Estado.

IV. CONCLUSÃO

A tributação pelo IRPF está mal equacionada, não capta a capacidade contributiva e apresenta-se completamente descolada dos comandos constitucionais de regência, não sendo progressiva, geral, atingindo mínimo existencial, representando em hipóteses confisco, sem falar que, em muitos casos, incide sobre a inflação, que não representa manifestação de riqueza, portanto fora do âmbito de competência da União para tributar a renda.

O PL 1087 não resolve esses problemas estruturais.

Os Poderes da República não dão atenção a esse imposto, já que a parte substancial afetada por ele não tem voz nem mesmo conhecimento acerca da total inconstitucionalidade da tributação posta pelo IRPF que fere de morte sua garantia fundamental a ser tributada de acordo com sua capacidade contributiva, o que põe em

xeque o próprio Estado Democrático de Direito, princípio inegociável e imponderável, estruturante do Estado, e que deve ter por base a dignidade da pessoa humana.

Torna-se urgente retirar o IRPF do CTI, afinal, tributar de modo inconstitucional o cidadão é ferir sua dignidade, e isso põe em xeque a qualificação do nosso Estado como Democrático de Direito, bem como as instituições que foram criadas para assegurar essa dignidade. Será que é isso que realmente desejamos?

VII. BIBLIOGRAFIA

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Vedação ao confisco e repercussão geral. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 126.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.

_____. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

IVA DUAL – A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

*Fabricio Alves Quirino*²⁷⁹

RESUMO:

O Brasil possui um dos modelos de tributação mais complexos do mundo, sendo que a reforma tributária decorrente da Emenda Constitucional n. 132/2023, trouxe a implantação do IVA Dual, com a criação da CBS (contribuição sobre bens e serviços), o o IBS (imposto sobre bens e serviços), e o IS (imposto seletivo), com a promessa de garantia dos princípios de neutralidade e não cumulatividade.

PALAVRAS-CHAVE : Tributos Indiretos. Fiscalidade. Direito Fiscal. Direito Tributário. Reforma Tributária. Brasil. Imposto sobre o consumo. Valor Agregado. IVA.

RESUMEN:

Brasil tiene uno de los modelos tributarios más complejos del mundo, y la reforma tributaria resultante de la Enmienda Constitucional nº 132/2023, trajo la implementación del IVA Dual, con la creación del CBS (contribución sobre bienes y servicios), IBS (impuesto sobre bienes y servicios) e IS (impuesto selectivo), con la promesa de garantizar los principios de neutralidad y no acumulatividad.

279 Advogado inscrito na OAB-Ordem dos Advogados do Brasil e na Ordem dos Advogados Portugueses, com atuação na União Europeia. Doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de Salamanca, Espanha. Mestre em Direito Fiscal e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Portugal. Membro do Conselho de Assuntos Tributários da Fecomércio/SP. Membro do Grupo de Estudos sobre a Reforma Tributária do Centro das Indústrias do Estado de São Paulo (CIESP). Membro do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Associação Comercial e Empresarial do Estado de Minas Gerais (ACMINAS). Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP e da OAB/MG. Sócio fundador de Fabricio Quirino Advogados & Consultores Reunidos, sociedade de advogados inscrita na OAB/SP e na OAB/MG. Sócio fundador e Diretor Jurídico da ACR Consultoria e Assessoria Tributária Ltda, com sede em São Paulo/SP.

PALABRAS CLAVE: Impuestos Indirectos. Impuestos. Derecho Tributario. Derecho Tributario. Reforma Fiscal. Brasil. Impuesto al consumo. Valor añadido. TINA.

Sumário: 1 – Introdução. 2 – Breve contexto histórico. 3 – A criação do IBS e a extinção do ICMS e do ISS. 4. Aspectos constitucionais e legais do IBS. 5 – A neutralidade e não cumulatividade do IBS inserida na EC 132/2023. 6 – A importância da definição da não cumulatividade no texto constitucional. 7 – Os riscos da não efetividade da não cumulatividade plena para o IBS. 7.1 – Exclusão dos créditos. 7.2 – Devolução dos créditos. 7.3 – Pagamento dividido (*Split payment*). 8 – Conclusão. 9 – Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO:

Após mais de 3 décadas de discussão no Congresso Nacional após o advento da Carta de 1988 ²⁸⁰, a reforma tributária no Brasil se consolidou por meio da aprovação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, com a criação de um IVA Dual.

A descentralização financeira no Brasil ganhou um maior corpo através da aprovação da EC nº 18 de 1965, que foi a base para o Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 e para a Constituição Federal (CF) de 1988, evidenciando um federalismo financeiro que não se confunde necessariamente com um federalismo político.

A ideia de descentralização financeira tem lugar não só em Estados federais, como são exemplo países como o Brasil, Estados Unidos da América (EUA), Austrália, Índia, Alemanha e México, mas também em Estados unitários, de que são exemplos países como China, Japão, França, Itália, Noruega, Portugal, Espanha e Reino Unido. ²⁸¹

280 A bem da verdade persistente desde o modelo tributário introduzido pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que trouxe mudanças estruturais ao Sistema Tributário Nacional, e que serviu de base para o Código Tributário Nacional de 1966, recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

281 CABRAL, Nazaré da Costa. *A Teoria do Federalismo Financeiro*. Edições Almedina, 4ª edição, revista. 2021, p. 37.

A reforma de 1965 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967 e também pelo Código Tributário de 1966, através da criação de um modelo de federalismo com 3 (três) entes federados ²⁸², que permaneceu na Constituição Federal de 1988 e agora na EC nº 132/2023.

283

No modelo atual em vigor, em relação aos tributos federais de consumo temos a Contribuição para o Programa da Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que serão suprimidos totalmente a partir de 2027. Serão substituídos pela contribuição sobre bens e serviços (CBS)²⁸⁴. O tributo federal do imposto sobre produtos industrializados (IPI) passará a existir com alíquota zero em todo o território nacional, com exceção aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus ²⁸⁵.

Em relação aos tributos estaduais, distrital e municipais sobre o consumo, temos o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), que serão substituídos gradualmente entre os anos de 2029 e 2033, pelo imposto sobre bens e serviços (IBS) ²⁸⁶.

Foi previsto também o imposto seletivo (IS), que incidirá sobre produtos considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, também de competência exclusiva da União Federal, e que existe para “compensar” uma diminuição na receita e arrecadação do IPI que será parcialmente extinto. ²⁸⁷

As principais promessas da Reforma Tributária, desde o debate sobre os projetos das Proposta de Emenda Constitucional (PEC)

282 Na realidade 4 Entes Federados, incluindo-se: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

283 DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. DANTAS, Bruno et al (orgs). *Constituição de 1988. O Brasil 20 anos depois*. Vol. IV. Brasília: Senado Federal, 2008, p. 7.

284 Art. 195, V da CF, introduzido pela EC 132/2023.

285 O IPI não será extinto com a reforma tributária, mas sim repaginado para desempenhar papel fundamental junto a Zona Franca de Manaus.

286 Art. 156-A, VIII da CF, introduzido pela EC 132/2023.

287 Art. 153, VIII da CF, introduzido pela EC 132/2023.

nº 45/2019 e também da PEC nº 110/2019 que culminaram com a aprovação da EC nº 132/2023, foram de trazer uma neutralidade fiscal, simplificação, transparência, justiça tributária, desoneração da cadeia produtiva, não cumulatividade e atenuação da regressividade.²⁸⁸

Os principais motes da reforma tributária do consumo trazidos pela EC nº 132/2023 são corolários dos “novos” princípios adicionados ao art. 145 da carta constitucional. A EC nº 132/2023 determina que as novas exações passem a gerar efeitos obrigacionais a partir de 2026. O exercício de 2026 servirá tão somente como período teste, eis que os novos tributos sobre o consumo incidirão com alíquotas reduzidas, vale dizer, 0,1% a título de CBS e 0,9% a título de IBS.²⁸⁹

A ideia original era de que fosse implantado um IVA único no país, mas que por razões políticas, sobretudo ligadas ao pacto federativo, foi possível somente a aprovação de um IVA Dual, um de competência da União Federal (CBS) e outro de competência compartilhada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS).

Importante salientar que a reforma tributária não está finalizada pela simples aprovação da EC nº 132/2023. Precisa haver a sua regulamentação acabada e que se encontra em construção, a qual foi iniciada pela aprovação da Lei Complementar (LC) nº 214/2025²⁹⁰ originária do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, e pelo PLP nº 108/2024²⁹¹, esse em fase de tramitação e discussão no Congresso Nacional.

288 Vide art. 145, § 3º e 4º da CF/88, introduzido pela EC 132/2023.

289 NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; CROSARA, Carlos. O advento do IVA Dual (CBS/IBS) e a não cumulatividade. In: NETO, Halley Henares; SANTOS, Marisa Ferreira dos; DA COSTA, Mario Luiz Oliveira; TOLDO, Nino Oliveira (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem aos 35 anos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. 1ª ed. São Paulo, 2024, p. 156.

290 A LC 214/2025, 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), cria o Comitê Gestor do IBS e altera legislação tributária.

291 PLP 108/2024, em tramitação no Congresso Nacional, 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

Destacamos que o IBS e a CBS são em tese tributos gêmeos univitelinos, que se sujeitam às mesmas regras em relação aos fatos geradores, bases de cálculo, hipótese de incidência e sujeitos passivos; imunidades e regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação. Além disso devem observar as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.²⁹²

O IBS será de competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios e gerido pela criação de um Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), e a CBS será de competência exclusiva da União Federal, mantendo-se a sua gestão pela Receita Federal do Brasil.

Nesse artigo, focaremos nos aspectos sobre a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição aos tributos federais do ICMS e do ISS, que passarão a ser de competência de um Comitê Gestor do IBS, sob a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios; faremos um breve contexto histórico desses tributos, abordaremos sobre a criação do IBS, seus aspectos e fundamentos constitucionais e legais; trataremos sobre a neutralidade e a não cumulatividade plena do IBS inserida pela EC nº 132/2023; a importância da definição da não cumulatividade plena no texto constitucional; os riscos da não efetividade da não cumulatividade plena, como ocorreu anteriormente com o IPI e o ICMS. Por fim, apresentaremos uma breve conclusão.

2. BREVE CONTEXTO HISTÓRICO:

O IBS vem com o intuito de substituir 3 tributos de consumo de competência da União, Estados e Municípios: O IPI que será suprimido

(ITCMD), altera as Leis nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), 1.079 de 10 de abril de 1950, e 14.113, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares nº 63, de 11 de janeiro de 1990, 87 de 13 de setembro de 1996, 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.

292 ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. IVA Dual: Não cumulatividade posta na EC N. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024, p. 101.

parcialmente (à exceção dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus), que é da competência da União Federal; o ICMS que é de competência Estadual e Distrital; e o ISS que é de competência Municipal.

Um debate que sempre voltou por ocasião da promulgação da Constituição Federal de 1988 e agora com a aprovação da EC nº 132/2023, foi referente a autonomia dos Entes Federados, expressa no art. 18, caput da CF/1988.²⁹³

Diferente de outros países como Portugal, que adotou o modelo de Estado unitário²⁹⁴, e da Espanha que adotou o modelo de Estado descentralizado²⁹⁵, a opção do legislador constituinte brasileiro foi de uma Federação com 4 (quatro) níveis de entes dotados de autonomia política e financeira: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No sistema fiscal português, esse visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. A Lei Geral Tributária (LGT), Decreto-Lei nº 398/98 de 17 de dezembro, distingue os tributos estaduais dos regionais e locais, adotando uma classificação que se refere às entidades de base territorial que no ordenamento jurídico português tem soberania tributária nos termos da Constituição e que são titulares de receitas tributárias.²⁹⁶

293 Art. 18. A organização política-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

294 Art. 6º (Estado Unitário) da Constituição Portuguesa : “O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública.”

295 Artículo 2 da Constitución Espanola: “La Constitución se fundamenta en la indissoluble unidad de La Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.”

Artículo 137 da Constitución Espanola: “El Estado, se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”

296 DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 7ª edição. Edições Almedina S.A., Setembro, 2022, p. 49.

No sistema fiscal Espanhol reconhece em sua constituição a autonomia do Estado para estabelecer tributos mediante lei.²⁹⁷

A redação do preceito do artigo 133, nº I da Constituição Espanhola é clara em seu sentido literal os adjetivos originário e exclusivo das faculdades tributárias estatais, que procedem do artigo 2º da Lei Geral Tributária (LGT) nº 230/1963 de 28 de dezembro, e respondem a uma distinção já superada entre poder tributário originário que corresponde ao Estado e poder tributário derivado, atribuído pelo Estado e as entidades locais²⁹⁸ (tradução nossa).

No Brasil a constituição republicana (1891), por oposição à do Império, cedeu parte significativa de poder aos Estados membros, antigas províncias. A matéria, em alguma medida, viria a ser objeto das constituições que se seguiram (1934, 1937, 1946 e 1967).

Pela constituição em vigor (1988), em matéria tributária, praticamente se manteve o sistema anterior.²⁹⁹

A autonomia política dos entes federados sempre esteve relacionada diretamente a sua autonomia financeira.

A excessiva centralização das receitas tributárias na União, sempre foi um ponto de discussão sobre o pacto federativo e de eventual desequilíbrio ao princípio da autonomia e da federação. De certa forma, como ocorreu anteriormente na centralização das contribuições de PIS e da COFINS, e agora da CBS, nas mãos da União, não se resolveu o principal problema da federação: a alegada concentração das receitas no Governo Central e um modelo que enfraquece o pacto federativo e a autonomia política e financeira dos demais entes federados.

297 Artículo 133 da Constitución Espanola: *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”*.

298 ZARZA, José Antonio Chamorro y. *Derecho Tributario de La Empresa*. Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 2019, p. 48.

299 SILVA, José Anchieta da. A Reforma da Tributação no Brasil: visão do tema sob a ótica do empresariado-contribuinte (a necessária reforma do Estado. Uma prospecção histórica). In: QUIRINO, Fabricio Alves; PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona (Coord). *A Reforma da tributação das empresas: uma visão para o empresariado brasileiro*. Vol. I. São Paulo. Almedina, 2021. p. 233.

O imposto incidente sobre o consumo de competência da União é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Esse imposto incide sobre o consumo de bens industrializados, sejam eles bens nacionais ou estrangeiros, que passará a ter alíquota zero em todo o território nacional a partir de 2027, com exceção aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus.³⁰⁰

Assim, trata-se de um tributo indireto (repercute para o consumidor o ônus tributário), seletivo em função da essencialidade do bem e não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A tributação indireta sobre o consumo consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará *in concreto* no momento do consumo. É a renda atingida no momento de seu consumo.³⁰¹

Dessa forma, o IPI já era uma espécie de IVA, uma vez que é previsto constitucionalmente, em tese, como um tributo não-cumulativo, em que se compensa o tributo devido em cada operação com o montante cobrado em fases produtivas anteriores, caracterizando assim uma incidência tributária sobre o valor agregado nas fases de industrialização.³⁰²

Portanto, para o IPI a não cumulatividade se extraia do texto constitucional no art. 153, par. 3º que dispõe que “*será não cumulativo*,

300 “Art. 126. A partir de 2027 : (...) III – o imposto previsto no art. 153, IV da Constituição Federal: a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII da Constituição Federal.”

301 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, 8ª edição. São Paulo, 2018, p. 407.

302 A legislação define como qualquer das seguintes operações: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento (art. 4º do Decreto nº 7.212, 2010 – RIPI).

*compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.*³⁰³

O IPI é um tributo de natureza geral e ao mesmo tempo especial, visto que seletivo, e possui uma tributação diferenciada para cada produto industrializado.

Do total arrecadado pelo IPI, 66% de sua arrecadação corresponde a consumo geral e 34% como tributo especial ou seletivo (ou *excise tax*), sobretudo considerando as incidências sobre produtos de cigarro, automóveis e bebidas, mas também, incluindo-se outros produtos com alíquotas especiais e seletivas, como é o caso dos perfumes.³⁰⁴

Destaca-se que não incide IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior, por comando constitucional, numa opção de política pública visivelmente visando favorecer a exportação de produtos aos países estrangeiros.³⁰⁵

O Imposto sobre operações à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o principal tributo geral e especial de consumo no Brasil, em percentual arrecadatório e também o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal.

De competência dos 26 Estados da Federação e do Distrito Federal para sua instituição, é um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro, e que passa agora com a aprovação da EC nº 132/2023 à sofrer uma supressão gradual entre 2029 e 2033, passando a ser substituído integralmente pelo IBS.

Para além da sua previsão na Constituição Federal,³⁰⁶ baseia-se em Lei Complementar nº 87/1996, que trata das normas gerais do

303 Art. 153, par. 3º da CF 1988.

304 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>.

305 Art. 153, par. 3º da CF 1988.

306 Art. 155 da CF 1988: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

imposto, e por sua vez cada um dos 26 Estados da Federação e do Distrito Federal editam suas respectivas leis ordinárias e os seus Regulamentos, que em tese deveriam respeitar as regras constitucionais e da Lei Complementar.

Como a própria definição constitucional indicia, nota-se que o ICMS embora se trate de um tributo geral sobre o consumo do tipo IVA, não se apresenta sobre uma base ampla de tributação, razão pela qual muitos autores o denominam como um “*IVA Parcial*”.³⁰⁷

A tributação sobre o consumo nos impostos de competência da União Federal possui em regra o regime cumulativo (para empresas do Lucro Presumido e do Simples Nacional), que se mostra excepcionada para as empresas do Lucro Real que possuem o regime não-cumulativo. Na tributação sobre o consumo no ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal, a regra é o que o imposto seja não-cumulativo.³⁰⁸

Ao tratar do ICMS, o art. 155, par. 2º, I da CF dispõe que “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*”

A não cumulatividade, entretanto, sofre relevante restrição quando se lê, no inciso II do par. 2º do art. 155 que “*a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.*”

Daí a afirmar que a aplicação de qualquer técnica que impeça a dedução integral do imposto incidente sobre o produto adquirido,

.... II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

307 GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária*. Almedina, 2020, p. 224.

308 A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso I dispõe que o ICMS “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*”

que por esta razão passa a integrar como custo o preço dos produtos vendidos, resultará em cumulação.³⁰⁹

Além da característica de imposto não-cumulativo, o ICMS tem a natureza de imposto seletivo, incidente sobre o consumo de produtos como bebidas, combustíveis, energia elétrica, tabaco, e serviços de telecomunicações.³¹⁰

Uma das grandes críticas ao modelo de imposto do ICMS, de competência estadual, é que a Constituição Federal em vários dispositivos prevê que a disciplina da incidência e das alíquotas a serem aplicadas as operações interestaduais, compete ao Senado Federal através de Resolução e a própria Lei Complementar.³¹¹

Há ainda um complexo sistema de fixação de alíquotas diferenciadas para cada produto ou serviço, e por cada Estado ou Distrito Federal, agravado pelo fato de que algumas mercadorias sejam sujeitas a tributação no destino, enquanto outras são sujeitas a tributação na origem, a chamada “*substituição tributária*”.³¹²

A consequência desse modelo de tributação de consumo, extremamente complexo pelo próprio número de legislações Estaduais e do Distrito Federal (no total de 27 legislações distintas), aliado ao fato de não terem uma coordenação por parte da União e do próprio CONFAZ³¹³, e uma enormidade de alíquotas diferenciadas, sempre gerou uma espécie de competição tributária no estabelecimento de

309 SOUZA, Hamilton D. Não cumulatividade – aspectos relevantes. In: RESENDE, Condorcet (org.). *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 253-374.

310 A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso III dispõe que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”.

311 A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso IV dispõe que “*resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação*”.

312 A CF 1988 em seu art. 155, par. 2º, inciso VIII dispõe que “*a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.*”

313 O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de

benefícios fiscais, e que acarretou uma denominada guerra fiscal entre os Estados.³¹⁴

A questão do benefício fiscal é extremamente complexa na tributação do ICMS, visto que uma coisa é quando o benefício fiscal é de um Ente que desonere a sua própria receita tributária. Outra coisa diferente é o Ente conceder benefício fiscal que afeta a receita de outros Estados, o que é gerado pela distorção da guerra fiscal entre os Estados.³¹⁵

Outro ponto muito importante da característica do sistema de tributação do ICMS é a tributação em vendas sem a presença física, sobretudo, com o advento da expansão do comércio eletrônico pela internet, nas chamadas operações *B2C (Business to Consumer)*. Esse fato acabou gerando uma alteração na Constituição Federal, através da EC nº 87/2015, que teve como efeito transferir a receita financeira do ICMS em parte para o Estado destinatário da mercadoria, onde reside o consumidor final, numa operação que corresponde a diferença de alíquotas de ICMS, entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente.³¹⁶

Importante frisar que antes de referida EC nº 87/2015, toda a receita do ICMS era alocada financeiramente ao Estado remetente, não sendo devido até então nenhum valor de ICMS ao Estado destinatário onde reside o consumidor.

isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS. Fonte : www.confaz.fazenda.gov.br.

314 Lei Complementar nº 24/1975 – Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

315 VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida; BRANDÃO, C.; LINCOLN, M. A. L.; MOURA, M. T.; SOARES, R.B. *Aprimoramento da Tributação de Consumo : Uma Proposta de Aprimoramento do ICMS. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Programa de Estudos 2011*, 1ª ed., Brasília: ESAF, 2012, v.1, p. 11-109.

316 A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou dentre outros dispositivos da CF 1988 o seu art. 155, par. 2º, inciso VIII que dispõe na redação atual: “a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.”

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é o principal imposto sobre consumo de competência dos Municípios (atualmente no total de 5.571) e do Distrito Federal, e que passará a sofrer uma supressão gradual entre 2029 e 2033.

Ao contrário do que possa indiciar a sua nomenclatura “*serviços de qualquer natureza*”, a sua base de incidência de cobrança não é ampla, pois compreende os serviços que não sejam os tributados pelo ICMS, como também a CF não estabelece competência geral sobre todos os serviços, mas apenas aqueles que sejam listados em Lei Complementar.³¹⁷

O ISS originariamente foi instituído como um imposto geral sobre serviços, de competência municipal e distrital. Tem na realidade a natureza de um imposto especial sobre serviços, pois a legislador determina através de uma lista prevista na Lei Complementar nº 116/2003, quais os serviços tem a incidência tributária.

De fato, a lista é bastante extensa e ampla, o que na realidade quase o qualifica como um imposto geral sobre serviços. Há alguns serviços que na realidade não tem incidência legal do imposto, razão pela qual em tese a tributação é especial e não ampla.

O ISS é plurifásico e cumulativo, considerando uma cadeia de prestação de serviços e também não incide na exportação de serviços.

Da mesma forma que o ICMS, o ISS é também alvo de inúmeras demandas judiciais, envolvendo em regra a sua incidência, por exemplo, sobre o local de sua incidência, se no local onde se situa o domicílio do tomador do serviço, ou se no local de prestação do serviço, ou principalmente acerca da natureza do conceito de “*serviço*” e a sua incidência ou não.

No Brasil sempre existiu duas correntes clássicas para definição dos serviços. O conceito “*econômico*” e o conceito “*jurídico*” ou “*civil*”.

A doutrina de classificação econômica apropria-se do conceito atribuído pela economia aos serviços de que “*o entendimento do que seja serviço acha-se radicado na Economia (na ideia de serviço produzido,*

317 A Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, que trata do ISS, estabelece uma lista de serviços os quais possa incidir o referido imposto.

*serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica) e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica)”.*³¹⁸ Na realidade o direito brasileiro incorporou a definição de serviço adotado pela doutrina “jurídica” ou “civil”, cujo conteúdo é de “obrigação de fazer”. Não abrange a “obrigação de dar” que implica na constituição de direito real sobre o bem (domínio ou direito de uso), e de “não fazer”, que se refere a deveres de abstenção, com raízes no direito romano.

O “serviço” definido pela doutrina civilista ou jurídica como “obrigação de fazer” é considerado como espécie do gênero “trabalho” como a “produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial”.³¹⁹

A “obrigação de fazer” consiste na elaboração, execução de algo inexistente³²⁰, e de outro lado, a “obrigação de dar” consiste na obrigação de entregar algo já existente.³²¹

Não por acaso, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou que sobre locação de bens móveis não incide o ISS, pois entenderam tratar-se de “obrigação de dar” e assim, não se compreenderia no conceito de “obrigação de fazer”, e portanto, “serviços”.^{322 323}

Para a doutrina civilista ou jurídica, prevalecente no direito brasileiro, a CF de 1988 incorporou o conceito de “serviço” originado no direito civil, que seria vinculante por força da redação do art. 110 do CTN.³²⁴

318 MARTINS, Sérgio P. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 21.

319 BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

320 GOMES, O; *Obrigações*. 18ª ed., rev. e atual.; Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 67.

321 BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 42.

322 O STF no RE nº 116.121 de Relatoria do Min. Marco Aurélio e no Ag. Reg. no RE nº 446.003 do Ministro Celso de Mello, entendeu que a locação de bens móveis não se coaduna com o conceito de serviços, constituindo-se em “obrigação de dar”.

323 Posteriormente esse entendimento do STF consolidou-se na Súmula Vinculante nº 31 que dispõe “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis.”

324 CTN, Art. 100. “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela

O cerne da materialidade da hipótese de incidência não se refere a “serviço”, mas a “prestação de serviço”, compreendendo um “negócio (jurídico) pertinente a uma ‘obrigação de fazer’”, nos moldes do direito privado.³²⁵

Para a doutrina do conceito econômico do “serviço”, confere-se um aspecto e conteúdo mais amplo ao conceito de serviços, mais aderente ao conteúdo atribuído pela economia, enquanto setor econômico terciário.

Para alguns autores, a CF teria adotado um critério econômico para a classificação dos tributos, e supostamente buscado inspiração nos trabalhos da União Europeia, cuja definição de “serviço” seria um conceito amplo, que incluiria fornecimento de atividade humana ou de trabalho à terceiro, locação de bens móveis e cessão de direitos, o que se refletiria na própria lista de serviços anexa a LC nº 116/2003.³²⁶

A LC nº 116/2003 ao disciplinar o ISS, assim como o fazia o DL nº 406/68, traz o conceito denotativo de “serviço”, ou seja, uma lista do que é “serviço”, para fins de incidência do imposto municipal de consumo.

A forma de definição de serviços, em lista, em alguns países, é um fato transitório e que deverá evoluir para uma legislação que defina os serviços pela negativa, na medida em que o mecanismo tem abrangência limitada. No futuro a técnica de listas apenas será empregada para elencar serviços isentos ou com redução de alíquota.³²⁷

Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

325 MELO, José E. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 37-38.

326 MARTINS, Sérgio P. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 20-26.

327 THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law Internacional, 2003, p. 317.

Parte da doutrina afirma que os itens elencados na lista operam como “*índice da lista*”, tendo um papel exemplificativo, e não *numerus clausus*, ou taxativa.^{328 329}

O que importa é que para a doutrina civilista, qualquer item da lista anexa a LC nº 116/2003 seria inconstitucional caso não se trate de “*obrigação de fazer*” e estaria fora do campo de incidência do ISS, bem como do ICMS, pois o legislador não teria exercido a sua competência tributária para esses fatos geradores. Tanto é assim que as relações jurídicas que envolvem cessão de direitos, franquia, licenciamento de softwares, locação e *factoring*, não se submeteriam ao ISS e aos tributos sobre o consumo em geral, sendo atividades passíveis de serem tributadas pelo exercício da competência tributária residual da União, prevista no art. 154 da CF.^{330 331}

Inúmeras críticas e dificuldades sobre o alcance semântico do termo “*serviço*” na tributação indireta no Brasil, tornaram o sistema tributário ainda mais complexo, e nesse ponto a substituição do ISS e do ICMS pelo IBS, com base ampla e irrestrita³³², consiste em um dos pontos mais importantes e elogiados dessa reforma tributária.

Diante desse cenário, a implantação do IBS em substituição ao IPI (parcial), ICMS e ISS, se mostra como um ponto muito importante

328 ZILVETI, Fernando Aurélio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 545.

329 CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 613.

330 OLIVEIRA, Raquel Rios. A Não submissão da Cessão de Direitos aos Tributos sobre o Consumo. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Tributação sobre o Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

331 Art. 154 da CF 1988 : “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

332 Lei nº 214 de 16 de janeiro de 2025 :

“Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I – operações com:

a) Bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
b) Serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;”

para acabar com a nefasta e inacabável discussão do que seria serviços e quais estariam inclusos na lista do ISS. Além disso, constitui uma garantia maior a neutralidade e a não cumulatividade plena, não só porque agora o conceito e a exigência do princípio da neutralidade está previsto na Constituição Federal ³³³ de forma clara e assertiva como princípio constitucional, como também por ter reforçado o princípio-garantia da não cumulatividade ³³⁴.

3. A CRIAÇÃO DO IBS E A EXTINÇÃO DO ICMS E DO ISS.

A EC nº 132/2023 determina que as novas regras e tributos passem a gerar efeitos a partir de 2026. O ano de 2026 servirá como período de teste, sendo que os novos tributos de consumo incidirão sobre alíquotas reduzidas e visando “calibrar” a arrecadação, ou seja, serão cobrados 0,1% a título de CBS e 0,9% a título de IBS. ³³⁵

Importante destacar que na exposição de motivos da PEC nº 45/2019 que ensejou a aprovação da EC nº 132/2023 e agora disposto no próprio texto constitucional, encontra-se a previsão de que os novos tributos deverão ter uma receita equivalente à redução das receitas dos tributos à serem extintos, numa clara tentativa de atrair o apoio dos Entes Federados à aprovação da proposta. ³³⁶

Da mesma forma, essa previsão constitucional de equivalência entre a redução das receitas dos tributos atuais, de um lado, e a criação e gradual incremento da receita dos novos tributos, de outro, teve a clara intenção de atrair o apoio da sociedade, dos contribuintes e dos meios de produção.

Sempre houve um temor de que a reforma tributária teria como intuito o aumento e majoração dos tributos sobre o consumo, agora de

333 Art. 156-A, § 1º e art. art. 195, § 16 da CF/1988, introduzido pela EC 132-2023.

334 Art. 195, § 17º da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

335 Art. 125 do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

336 Art. 130, I, II e III do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

certa forma impedida pela redação imposta pelo art. 18 e incisos e § único do ADCT incluso na EC 132/2023.³³⁷

Atualmente, as entidades empresariais, confederações nacionais das indústrias, de comércio, de serviços, e entidades ligadas ao agronegócio, temem que a tributação seja na prática majorada, até porque no texto constitucional não existe uma trava ou consequência para uma eventual desobediência a esse mandamento constitucional de que a nova tributação “*seja equivalente à redução da receita*” (art. 130, II e III do ADCT da CF/88) ou “*poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços*” (art. 18, § único do ADCT da CF/88).

Outro ponto de constante debate é a questão da concentração da arrecadação tributária brasileira nos tributos sobre consumo (tributação indireta) em contraposição aos tributos sobre a renda e o patrimônio (tributação direta). Esse ponto da reforma ainda permanece indefinido, e de certa forma agora agravado, principalmente pelo fato de que a EC nº 132/2023 implantou um modelo agora expresso na constituição de que não poderá haver redução na arrecadação da carga tributária de consumo aos Entes Federados.

Especificamente em relação ao ICMS e ao ISS, a supressão total dessas contribuições está prevista para ocorrer a partir de 2033, quando serão substituídos integralmente pelo IBS.³³⁸

337 Art. 18 do ADCT. “O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

II – em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional.

III - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I do caput deste artigo poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.”

338 Supressão gradual entre 2029 e 2033. Vide art. 129 do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

A constituição de 1988 sempre manteve a não cumulatividade para o IPI (art. 153, §3º, II) e consagrou-a para o então ICMS, nos termos do art. 155, §2º, I, que no sistema constitucional tributário substituiu o antigo ICM.³³⁹

O ICMS comporta na realidade 5 espécies de ICMS : (i) imposto sobre operações mercantis; (ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) imposto sobre serviços de comunicação; (iv) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; (v) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.³⁴⁰

Diferentemente do IPI, para o ICMS o regime de compensação deveria ser disciplinado por lei complementar (art. 155, §2º, XII, “c”), sendo que a CF/1988 dispôs expressamente que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (a) não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e (b) acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º , II).³⁴¹

Foi nesse cenário de complexidade e insegurança jurídica que ganhou corpo o novo modelo brasileiro de tributação sobre o consumo, inspirado no IVA, de forma que a CBS e IBS passarão a ser exigidos sobre os princípios constitucionais de neutralidade e não cumulatividade, de modo que não se perpetue a cobrança de “*tributos sobre tributos*” tão nefasta, prejudicial e onerosa ao mercado produtivo.

Para além da aprovação da Reforma Tributária por meio da promulgação da EC nº 132/2023, que foi incorporada ao texto constitucional, sobreveio a fase de regulamentação dos novos tributos e da sua fase de transição, onde conviverão os atuais tributos da

339 FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Não cumulatividade: princípio, regra ou técnica de arrecadação? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024, p. 239.

340 CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 424.

341 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 742-745.

CBS, IBS e IS à partir de 2026, em conjunto com os tributos de PIS e COFINS ³⁴², ICMS e ISS ³⁴³ até 31 de dezembro de 2032. Frise-se que o IPI permanecerá e será reduzido para a alíquota zero em todo o território nacional, mantendo-se a sua incidência apenas para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, de acordo com a negociação política que se impôs.

A partir de 2033, a Reforma Tributária e os novos tributos sobre o consumo incidentes sobre base ampla de bens, serviços, materiais e imateriais passarão a valer com alíquotas efetivas, e sem a incidência em paralelo dos atuais tributos, ou seja, estará encerrada a fase de transição da implantação dos novos tributos e da extinção dos atuais tributos, à exceção do IPI conforme mencionado acima. ³⁴⁴

4. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DO IBS.

Destacamos que a reforma tributária vem sendo discutida no Brasil desde a Constituinte de 1988, ao longo desses quase 40 anos, sofrendo diversas intervenções e remendos no texto constitucional, o que não resolveu a situação da enorme complexidade, onerosidade e litigiosidade, e muitas vezes tiveram a situação agravada.

A vontade dos legisladores, impulsionada pela pressão política dos meios de produção, da academia e dos contribuintes em geral, fez com que os legisladores encampassem a proposta da PEC nº 45/2019 (e também a PEC nº 110/2019), trazendo ao cenário tributário brasileiro um novo sistema de tributação sobre o consumo, com a implantação de um IVA Dual, após inúmeros e infundáveis debates no congresso.

Nesse sentido, os princípios constitucionais prevaletentes nos demais países desenvolvidos do mundo, notadamente dos

342 Supressão total à partir de 2027. Vide art. 126, II do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

343 Supressão gradual entre 2029 e 2033. Vide art. 129 do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

344 Supressão parcial à partir de 2027. Vide art. 126, III, 'a' do ADCT da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

países integrantes da OCDE, figuraram expressamente inclusos no nosso ordenamento jurídico, mediante a redação do art. 145, §3º, da CF/1988.³⁴⁵

A previsão constitucional do IBS veio introduzida pela EC nº 123/2023 no art. 156-A, §1º e seus incisos da CF/1988, portanto, princípios que valem para o IBS e para a CBS.

Dentre esses princípios se destacam o princípio da neutralidade; da base ampla de incidência; da incidência sobre a importação; da não incidência sobre a exportação; da legislação única e uniforme em todo o território nacional; da alíquota própria de cada ente federativo à ser fixada por lei específica devendo ser a mesma para todas as operações; da tributação não cumulativa; da impossibilidade de concessão de incentivos fiscais e financeiros; da não incidência nas operações de serviços de comunicações; da fixação de alíquotas de referência pelo Senado Federal; da previsão de informação do tributo no documento fiscal, sempre que possível.

Não bastassem os princípios acima, a reforma tributária trouxe também a previsão disposta no §4º do art. 145 de que *“as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”*.

Sob o mandamento constitucional imposto pela EC nº 132/2023, no caput do art. 156-A da CF e remissão feita pelo §16º do art. 195 da CF, coube ao legislador complementar instituir a legislação do IBS e da CBS.

Dessa forma, sobreveio por iniciativa do Poder Executivo o Projeto de Lei Complementar PLP nº 68/2024, que culminou com a aprovação da Lei Complementar (LC) nº 214/2025, publicada em 16 de janeiro de 2025.

A instituição do IBS está prevista no art. 1º, I da LC nº 214/2025.³⁴⁶

345 Art. 145, §3º da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023: *“O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”*

346 *“Art. 1º Ficam instituídos:*

I – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o art. 156-A da Constituição Federal;”

As alíquotas-padrão serão fixadas por cada ente federativo, no caso, os Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 14, II, III e IV da LC nº 214/2025.

Embora a LC nº 214/2025 tenha o papel de instituir a legislação do IBS, é óbvio que os princípios constitucionais previstos de neutralidade plena e não cumulatividade não podem ser alterados ou restringidos, sob pena de sua eventual desobediência a Constituição Federal.

Abordaremos no próximo capítulo de forma mais detalhada esses 2 (dois) pontos específicos de previsão constitucional e legal: neutralidade e não cumulatividade.

5. A NEUTRALIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE DO IBS INSERIDA NA EC 132/2023.

O princípio da neutralidade é definido como uma técnica que procura eliminar resíduos e vantagens especiais de natureza tributária, de forma que a tributação implique em elemento praticamente nulo na tomada de decisão sobre o ato de consumo e que, ao mesmo tempo, não seja fator de desequilíbrio concorrencial entre os contribuintes da cadeia produtiva e comercial.³⁴⁷

Já o princípio da não cumulatividade busca garantir a justiça fiscal, prevenindo a tributação em cascata, na qual os tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva sejam repassados às fase subsequentes, resultando em um aumento no preço final dos produtos. Ao evitar a cumulatividade e reduzir a tributação ao seu valor adequado, respeita-se o princípio da capacidade contributiva, elemento central do sistema tributário brasileiro.³⁴⁸

347 NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; CROSARA, Carlos. O advento do IVA Dual (CBS/IBS) e a não cumulatividade. In: NETO, Halley Henares; SANTOS, Marisa Ferreira dos; DA COSTA, Mario Luiz Oliveira; TOLDO, Nino Oliveira (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem aos 35 anos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. 1ª ed. São Paulo. Noeses, 2024, p. 177.

348 FILHO, Antonio Carlos Guidoni; CRISTIANO, Carla Tredici. IVA Dual : não cumulatividade posta na EC n. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023* –

Os princípios da neutralidade e da não cumulatividade para os efeitos do IBS vieram incorporados no texto constitucional por meio da redação do art. 156-A, introduzido pela EC nº 132/2023, que pela sua importância e relevância nesse capítulo, merece sua transcrição :

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

....

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”

A não cumulatividade tem como objetivo fundamental impedir que o mesmo fato gerador seja tributado mais de uma vez, assegurando que o tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva. A não cumulatividade não é uma mera técnica de arrecadação, mas um verdadeiro princípio de justiça tributária, que visa impedir a cumulatividade, uma forma de distorção fiscal.³⁴⁹

Embora a não cumulatividade esteja prevista na CF/1988, especificamente para os impostos de IPI³⁵⁰ e ICMS³⁵¹, para os demais tributos estava somente prevista indiretamente, dependendo de regulamentação pelo legislador complementar.³⁵²

Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49). São Paulo. MP Editora, 2024, p. 117.

349 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 187.

350 Art. 153, IV e §3º, II da CF/1988.

351 Art. 155, II e §2º, I da CF/1988.

352 Art. 146-A. *“Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a*

A ideia do legislador constituinte originário era garantir a não cumulatividade plena, isto é, que o IPI e o ICMS recolhidos nas operações anteriores fossem amplamente compensáveis com os valores devidos sob as mesmas rubricas, apurados nas operações de saída tributadas, com uma tributação fracionada de cada etapa da cadeia produtiva, ideia esta adotada pelo IVA francês.³⁵³

Contudo, no caso do IPI a não cumulatividade sempre esteve correlacionada com a ideia de “*crédito físico*”, isto é, seriam passíveis de crédito as matérias-primas, insumos ou produtos intermediários que aderissem fisicamente ao produto final a ser vendido, ou, ao menos, se consumissem no processo industrial correspondente.³⁵⁴ No caso do ICMS a cumulatividade esteve mais associada a noção de “*crédito financeiro*”, ou seja, seriam creditáveis insumos adquiridos e tributados, cujos custos agregassem ao valor final de venda das mercadorias, servindo essa de base de cálculo para apuração e recolhimento do imposto.³⁵⁵

Agora com a implantação do IBS e da CBS, a não cumulatividade veio inserida como um princípio constitucional de base ampla, para todos os tributos, neles inclusos as contribuições, e não somente como uma técnica de arrecadação ou como uma regra técnica, mas como um verdadeiro princípio-garantia que fundamenta a estrutura tributária brasileira.

Além disso, a compensação dos créditos valerá agora para todas as operações de aquisições que forem feitas pelo contribuinte, findando

União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

353 NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; CROSARA, Carlos. O advento do IVA Dual (CBS/IBS) e a não cumulatividade. In: NETO, Halley Henares; SANTOS, Marisa Ferreira dos; DA COSTA; Mario Luiz Oliveira; TOLDO, Nino Oliveira (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem aos 35 anos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. 1ª ed. São Paulo. Noeses, 2024, p. 161.

354 MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 166.

355 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2001, p. 421.

a nefasta e interminável distinção entre créditos físicos, contábeis ou financeiros, ficando somente excetuadas as aquisições consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.³⁵⁶

6. A IMPORTÂNCIA DA DEFINIÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO TEXTO CONSTITUCIONAL

A intenção do Poder Constituinte originário, ao prever a não cumulatividade no texto de 1988 foi de desonerar operações sucessivas, por intermédio do reconhecimento de um crédito ao contribuinte, correspondente a carga tributária nas operações anteriores incluídas no preço do bem ou do serviço.³⁵⁷

Os principais objetivos da não cumulatividade são de evitar que o imposto sobre o consumo se torne mais oneroso e regressivo, fazendo recair o indesejável efeito de incidência de “*imposto sobre imposto*”, o que contraria o princípio da neutralidade fiscal.

Ou em outras palavras, o princípio da não cumulatividade, que também consiste em uma regra ou mecanismo de abatimentos ou compensações de outros tributos da cadeia anterior do fornecedor, garante a eficácia do princípio da neutralidade.

Para tutelar esses 2 (dois) princípios constitucionais de enorme importância no sistema tributário, se mostrou imprescindível a inclusão expressa e insofismável no texto constitucional.

Mas não só essa inclusão no texto constitucional se mostra indispensável para a garantia aos contribuintes, mas alguns termos previstos na constituição, e agora repetidos com a EC nº 132/2023, ainda geram dúvidas baseadas no histórico de infundáveis questionamentos

356 Art. 156-A, §1, VIII e remissão feita pelo §16 do art. 195 da CF.

357 GUIMARÃES, Ariane Costa; JÚNIOR, Mauri Cavalcante Viégas. Neutralidade e não cumulatividade na EC. N. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024, p. 153.

e interpretações que tivemos no passado, inclusive pelos julgados dos Tribunais Superiores.

7. OS RISCOS DA NÃO EFETIVIDADE DA NÃO CUMULATIVIDADE PLENA PARA O IBS.

A reforma tributária introduzida pela EC nº 132/2023 tem como um principal tripé a tentativa de consolidar o princípio da neutralidade, da não cumulatividade e o aproveitamento e devolução de créditos tributários de forma ágil e eficiente.

O histórico do ICMS e do IPI, mas também do PIS/COFINS no Brasil, revelam que a efetividade da não cumulatividade está longe de ser garantida apenas pela previsão constitucional ou legal.

7.1 EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS:

A experiência mostra que essas normas de não cumulatividade podem ser mitigadas por medidas restritivas que limitam os aproveitamentos dos créditos, ou até mesmo pelo desrespeito das Autoridades Tributárias em promover a análise dos pedidos de restituição e de devolução dos créditos, dentro dos prazos legais fixados.

O próprio texto constitucional aprovado prevê que o crédito será não cumulativo “.... *excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.*”³⁵⁸

No tocante ao não aproveitamento de despesas incorridas de uso e consumo pessoal é nítida a preocupação de coibir a evasão fiscal, para evitar a ocorrência de um duplo benefício tributário de ter a distribuição disfarçada de lucros, em que não seriam tributados na pessoa física do sócio, acionista, administrador ou membro do

358 Art 156-A, §1º, VIII da CF/1988, introduzido pela EC 132/2023.

conselho. E ainda gerariam créditos na pessoa jurídica, mediante a dedução das despesas na base de cálculo dos tributos.

Nesse caso, deve se traduzir idealmente a transposição da doutrina do *business purpose test*, comum em diversos países, sobretudo da OCDE, e que em larga escala a doutrina e jurisprudência brasileira vem adotando.³⁵⁹

O direito a se creditar dos bens de uso e consumo tem sido postergado reiteradamente, vigorando hoje o disposto no art. 33, I, da LC nº 87/1996, alterado pela LC nº 71/2109, que prevê o direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, quando começará a vigorar a reforma tributária de forma plena. Se considerarmos o prazo prescricional de cinco anos para teses que possam surgir sobre esses valores, tal prazo se postergará até 2030.³⁶⁰

A LC nº 214/2025 no art. 57 e incisos previu rol exaustivo de bens e serviços que serão considerados de uso e consumo pessoal, para fins de vedação ao direito ao crédito, excetuadas as situações em que a comprovação de sua utilização for inerente a atividade fim do adquirente.

No tocante a isenção e imunidade previstas no art. 156-A, §7º da CF, e também na regulamentação do art. 51 da LC nº 214/2025, que preveem a anulação dos créditos relativos às operações anteriores, esses tem forte inspiração no IVA europeu e representa a retirada dos *“efeitos da neutralidade pertinente a esta técnica. Gera descompetitividade sempre que a operação posterior for isenta e a anterior tributada não tiver anulada a incidência, nas denominadas operações em cadeia, em face dos concorrentes, que as tenham verticalizadas e que, portanto, não sofrem tributação pretérita”*.³⁶¹

359 COURINHA, Gustavo Lopes. *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, Coimbra, Setembro, 2019, p. 114.

360 GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio constitucional da não cumulatividade e o split payment na reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024, p. 183.

361 MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade e os princípios da subvenção pública e da neutralidade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não*

Outro ponto de dúvidas e incertezas é sobre o termo “*montante cobrado*” previsto na redação do art. 156-A, §1º, VIII da CF, introduzido pela EC 132/2023 ³⁶² e que geram dúvidas se o montante do tributo cobrado seria o valor devido ou incidente, bastando o seu destaque na Nota Fiscal ou se deveria haver o efetivo recolhimento por parte do fornecedor para que possa prevalecer a compensação dos tributos.

Os tribunais superiores já vem decidindo em vários julgamentos de recursos repetitivos e/ou de repercussão geral, ou seja, em temas vinculantes,³⁶³ que o termo “*montante cobrado*”, independe do recolhimento efetivo do tributo pelo fornecedor, podendo o contribuinte se creditar ou compensar do montante do imposto destacado na nota fiscal.

Para além da dúvida que poderá suscitar a interpretação do termo “*montante cobrado*” dentro do texto constitucional, conforme a jurisprudência recente do STF sobre o Tema 69, a LC nº 214/2025 incorporou ao seu texto de regulamentação, condicionantes que são restritivas aos princípios constitucionais de neutralidade e de não cumulatividade.

As restrições impostas pelo art. 27 da LC nº 214/2025, se mostram inconstitucionais, indo de encontro ao que seria a atual interpretação constitucional sobre o termo “*montante cobrado*”.

Por isso, termos como valores “*apropriados pelo contribuinte*”, “*pagamento pelo contribuinte*”, “*recolhimento na liquidação financeira da operação (split payment)*”, “*recolhimento pelo adquirente*” ou “*pagamento por aquele a quem a Lei Complementar atribuir responsabilidade*”³⁶⁴, **vão muito além da previsão constitucional, e podem ter a**

cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009, p. 243.

362 Conforme remissão para a CBS do art. 195, § 16, introduzido pela EC nº 132/2023.

363 Nesse sentido o Tema 272 do STJ (Resp n. 1.148.444/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.04.2010, DJe 27.04.2010); o Tema 69 do STF (RE 574.706, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carmen Lúcia, j. 15.03.2017, DJe 02.10.2017).

364 Art. 27. Os débitos do IBS e da CBS decorrentes da incidência sobre operações com bens ou com serviços serão extintos mediante as seguintes modalidades:

I – compensação com créditos, respectivamente de IBS e de CBS apropriados pelo constituinte, nos termos dos arts. 47 a 56 e das demais disposições desta Lei Complementar;

II – pagamento pelo contribuinte;

sua constitucionalidade novamente questionada nos Tribunais Superiores.

De fato, se admite existir na previsão constitucional do art. 156-A, §5º, II, que “*o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que :*

- a. *o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou*
- b. *o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação”*

Nota-se que na Constituição as possibilidades de restringir o aproveitamento dos créditos de forma condicionante ao efetivo recolhimento do imposto pelo fornecedor, se limitam as operações cujo recolhimento do imposto sejam permitidas ao adquirente ou nas hipóteses de liquidação financeira da operação *split payment* (pagamento dividido).

Entretanto, a redação da LC nº 214/2025, em seu artigo 27, para nossa surpresa, compreende todos os tipos de operações que forem realizadas, de forma ampla, o que se mostra extremamente abrangente além das 2 (duas) únicas hipóteses constitucionalmente previstas do art. 156-A, §5, II, ‘a’ e ‘b’ da CF.

Entendemos que para as demais hipóteses além das previstas no art. 156-A, §5º, II, ‘a’ e ‘b’ da CF, deve se observar a regra geral da neutralidade e da não cumulatividade previstas no art. 156-A, §1º e inciso VIII da CF e reconhecido o direito ao crédito em relação a tudo o que seja “*montante cobrado*” na etapa anterior.

III – recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*), nos termos dos arts. 31 a 35 da Lei Complementar;

IV – recolhimento pelo adquirente, nos termos do art. 36 desta Lei Complementar; ou
V – pagamento por aquele a quem esta Lei Complementar atribuir responsabilidade.”

A regra geral prevista no art. 156-A, §1º, VIII da CF de ter o amplo aproveitamento dos créditos, garantindo a neutralidade e a não cumulatividade, ficará inócua em vista das abrangentes restrições previstas em lei.

Assim, a regra geral ficará condicionada ao direito da utilização do crédito do fornecedor, no caso de verificado e comprovado os pagamentos dos tributos por esse, atribuindo ao adquirente o ônus dessa comprovação em sua operação de entrada, o que se torna inviável na prática, sobretudo no casos em que não for ocorrer o recolhimento do imposto na liquidação financeira da operação (*split payment*).

É óbvio que o adquirente de um produto ou serviço não dispõe de prerrogativas e meios para obrigar o fornecedor ao pagamento do tributo, tampouco terá oportunidade ou conveniência para exigir essa comprovação de pagamento, pois não dispõe dos atributos das autoridades tributárias para exercer essa fiscalização.

7.2 DEVOLUÇÃO DOS CRÉDITOS:

Um outro ponto de dúvidas e incertezas acerca da efetividade do princípio da não cumulatividade, consiste nos prazos previstos para o ressarcimento do IBS do art. 39 da LC nº 214/2025.

A Lei Federal nº 11.457/2007 que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, em seu artigo 24, determina que será proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados do protocolo de petições, defesas ou recursos do contribuinte.

A Receita Federal tem, portanto, o prazo de quase um ano, para apreciar os pedidos de restituição administrativas enviadas por PER/DCOMP.³⁶⁵

365 QUIRINO, Fabricio Alves; Modulação de efeitos em matéria tributária nos tribunais superiores. In: NETO, Halley Henares (Coord). *9ª Jornada de Debates sobre Contencioso Tributário Administrativo e Judicial. Estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. Leme/SP. Mizuno, 2025, p. 184.

Historicamente sabemos que a RFB, mas também os Estados, Municípios e Distrito Federal, não são exímios cumpridores de prazos para a análise e ressarcimentos dos créditos de tributos que são regulados pelas suas respectivas leis, e por isso residem fortes dúvidas se agora as devoluções dos créditos de CBS e do IBS ocorrerão dentro dos prazos fixados de 30 (trinta), 60 (sessenta) e 180 (cento e oitenta) dias, conforme previsto no art. 39, §3º da LC 214/2025.³⁶⁶

Atualmente, há casos em que esse prazos de análise e ressarcimentos são descumpridos por total ausência de análise dos pedidos pela Autoridade Tributária competente; noutros casos os pedidos constam como “*análise concluída*”, mas não se tem uma conclusão se foram os pedidos “*deferidos*” ou “*indeferidos*”; noutros casos os pedidos foram “*deferidos*” dentro do prazo legal, mas sem a efetiva devolução ao contribuinte; e em alguns outros casos os pedidos são até mesmo “*indeferidos*”, sem nenhum embasamento legal que os justifique.

Em todos os casos acima, o contencioso administrativo e/ou judicial tributário se impõe necessário, o que gera cada vez maior onerosidade, complexidade e litigiosidade, e a ausência dos princípios da neutralidade fiscal e da não cumulatividade que são os princípios constitucionais que agora foram garantidos pela reforma tributária, e que não podemos admitir que sejam descumpridos.

É bem verdade que o §4 do art. 39 da Lei nº 214/2024 prevê que “*se não houver manifestação do Comitê Gestor do IBS ou da RFB nos prazos previstos no §3º deste artigo, o crédito será ressarcido ao contribuinte nos 15 (quinze) dias subsequentes.*”

³⁶⁶ “Art. 39.

§3º O prazo para apreciação do pedido de ressarcimento será de :

I – até 30 (trinta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput deste artigo, para pedidos de ressarcimento de contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB que atendam ao disposto no art. 40 deste Lei Complementar.

II – até 60 (sessenta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput deste artigo, para pedidos de ressarcimento que atendam ao disposto no art. 40 deste Lei Complementar, ressalvada a hipótese prevista no inciso I deste parágrafo; ou

III – até 180 (cento e oitenta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput deste artigo, nos demais casos.”

Mas também é verdade que todos esses prazos previstos em lei não possuem qualquer previsão de multa, sanção ou qualquer consequência onerosa a ser imposta a RFB (no caso da CBS) ou ao Comitê Gestor do IBS (no caso do IBS), em caso de seu descumprimento dentro dos prazos legais fixados.

Outro ponto de enorme desconfiança está previsto na Lei nº 214/2024, no art. 36, §3º, II, que dispõe sobre o prazo de devolução ao contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular, ou seja, fora do regime do *split payment*, “quando excedente ao valor utilizado nos termos do inciso I deste parágrafo, será transferido ao contribuinte em até 3 (três) dias úteis”.³⁶⁷

A situação fica mais agravada pelo fato de que “os créditos do IBS e da CBS serão apropriados e compensados ou ressarcidos pelo seu valor nominal, vedadas correção ou atualização monetária, sem prejuízo das hipóteses de acréscimos de juros relativos a ressarcimento expressamente previstas nesta Lei Complementar”.³⁶⁸

Tudo isso nos leva a crer que poderá ocorrer novos descumprimentos por parte da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) em relação aos prazos fixados para a devolução dos créditos, o que certamente comprometerá a efetividade da neutralidade e da não cumulatividade plena.

³⁶⁷ “Subseção IV

Do recolhimento pelo Adquirente

Art. 36. O adquirente de bens ou de serviços que seja contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular poderá pagar o IBS e a CBS incidentes sobre a operação caso o pagamento ao fornecedor seja efetuado mediante a utilização de instrumento de pagamento que não permita a segregação e o recolhimento nos termos dos arts. 32 e 33 deste Lei Complementar.

.....

§3º O valor recolhido na forma deste artigo:

I – será utilizado exclusivamente para pagamento dos valores dos débitos ainda não extintos do IBS e da CBS relativos às respectivas operações; e

II – quando excedente ao valor utilizado nos termos do inciso I deste parágrafo, será transferido ao contribuinte em até 3 (três) dias úteis.”

³⁶⁸ Art. 53, III, §2 da LC nº 214/2025.

7.3 PAGAMENTO DIVIDIDO (*SPLIT PAYMENT*):

A aposta do modelo da reforma tributária é muito vinculada ao efetivo funcionamento do mecanismo do *split payment*, que caso funcione, trará na ótica da arrecadação uma facilidade para o ressarcimento rápido dos créditos tributários e para a redução da inadimplência, da sonegação e da fraude.

Contudo, a experiência internacional se mostra duvidosa e oscilante.

Na União Européia, os países que adotaram o *split payment*, no caso foram apenas quatro: República Tcheca, Itália, Polônia e Romênia, e que tiveram experiências distintas.

A República Tcheca foi o primeiro país europeu a adotá-lo de forma facultativa em 2011, “*agregando a responsabilidade tributária do adquirente caso ele não promovesse o recolhimento*”.

Na Itália foi constatado recentemente em um relatório de 2023 que o sistema do *split payment* tem sido eficaz no combate à fraude.

A Polônia instituiu o pagamento dividido em Agosto de 2018, sendo que a legislação atual exige a aplicação obrigatória do pagamento dividido para venda de determinados bens e serviços que excedam a PLN 15.000 (15.000 zlotys), algo em torno de R\$ 21.500,00.

Na Romênia também foi implantado em agosto de 2017 o pagamento dividido, porém, no ano seguinte a UE rejeitou o sistema romeno.

Em geral a Comissão Européia destacou o enorme ônus administrativo para implantação do sistema de pagamento dividido.³⁶⁹

Espera-se que o sistema do pagamento dividido (*split payment*) em desenvolvimento no Brasil, possa trazer uma praticidade que garanta a efetividade dos princípios da não cumulatividade plena e da

369 COOKE, Lina Braga Santin; A não cumulatividade do IVA Dual brasileiro sob a perspectiva do *split payment*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024, p. 561-565.

neutralidade que são as espinhas dorsais do modelo IVA Dual adotado pela CBS e pelo IBS.

8 CONCLUSÃO.

A implantação da reforma tributária sobre o consumo no Brasil, prevista na EC nº 123/2023, sem dúvida representa um avanço no sistema tributário nacional, ao estabelecer o modelo do Imposto sobre o Valor Adicionado Dual (IVA Dual), composto pela contribuição de bens e serviços (CBS) de competência federal, e pelo imposto sobre bens e serviços (IBS) de competência do CG-IBS (integrado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios).

A inclusão da neutralidade e não cumulatividade plena, como princípios constitucionais, representa um enorme avanço para a simplificação, devolução efetiva dos créditos, diminuição da litigiosidade e da onerosidade.

Contudo, alguns receios e temores em relação ao texto constitucional trazido pela EC nº 123/2023 e mais ainda pela redação da LC nº 214/2025, ameaçam a efetividade dos princípios da não cumulatividade e neutralidade, que foram prometidos como regra de forma ampla, visando mitigar distorções e promover justiça fiscal.

O termo “*montante cobrado*” a título de tributos e previsto no texto da emenda constitucional, que no passado foi e ainda é objeto de inúmeras discussões judiciais inclusive nos Tribunais Superiores, pode novamente voltar a discussão sob nova roupagem.

Para além disso, as exceções trazidas pela emenda constitucional ao aproveitamento dos créditos, notadamente para os casos de vinculação a comprovação do efetivo recolhimento dos tributos; deduções de aquisições de uso e consumo pessoal; não aproveitamento dos créditos em caso de isenção e imunidade; e ainda, os receios de não devolução dos créditos nos prazos fixados em lei, (que pela experiência perante as Autoridades Tributárias dos entes federados, que muitas

vezes descumprem os prazos ou prorrogam os prazo de restituição); são temores e receios que deixam o contribuinte apavorado.

Tudo isso sem falar nos excessos da LC nº 214/2025, em eventual desrespeito aos princípios estabelecidos na constituição, como no caso de ampliação do rol de exceções ao aproveitamento dos créditos, que poderão ser objeto de discussão nas vias administrativas e/ou judiciais, inclusive nos Tribunais Superiores.

O *split payment* que vem prometido como um grande mecanismo para garantir esses princípios constitucionais, se mostra na experiência internacional de eficácia duvidosa, e com enormes custos para a sua implantação

Diante de tantas dúvidas e incertezas, ainda é cedo para afirmar o sucesso do modelo tributário do IVA Dual no Brasil, sobretudo para a garantia da efetividade dos princípios da não cumulatividade e neutralidade, mas também que assegure os princípios constitucionais norteadores desta reforma: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e dentro do possível atenuar os efeitos da regressividade.

9. BIBLIOGRAFIA.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. IVA Dual: Não cumulatividade posta na EC N. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n. 5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2001, p. 421.

BARRETO, Aires. F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005.

CABRAL, Nazaré da Costa. *A Teoria do Federalismo Financeiro*. Edições Almedina, 4ª edição, revista. 2021.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

COOKE, Lina Braga Santin. A não cumulatividade do IVA Dual brasileiro sob a perspectiva do split payment. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

COURINHA, Gustavo Lopes. *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, Coimbra, Setembro, 2019.

DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. DANTAS, Bruno et al (orgs). *Constituição de 1988. O Brasil 20 anos depois*. Vol. IV. Brasília: Senado Federal, 2008.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 7ª edição. Edições Almedina S.A., Setembro, 2022.

FILHO, Antonio Carlos Guidoni; CRISTIANO, Carla Tredici. IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Não cumulatividade: princípio, regra ou técnica de arrecadação? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, M. A. P. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil. Estudo Comparativo da Matriz Tributária*. Almedina, 2020.

GOMES, O. *Obrigações*. 18ª ed., rev. e atual.; Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio constitucional da não cumulatividade e o split payment na reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

GUIMARÃES, Ariane Costa; JÚNIOR, Mauri Cavalcante Viégas. Neutralidade e não cumulatividade na EC. N. 132/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IVA Dual: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023 – Caderno de Pesquisas Tributárias (Série Apet n.5, número 49)*. São Paulo. MP Editora, 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade e os princípios da subvenção pública e da neutralidade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Sérgio P. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José E. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 166.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; CROSARA, Carlos. O advento do IVA Dual (CBS/IBS) e a não cumulatividade. In: NETO, Halley Henares; SANTOS, Marisa Ferreira dos; DA COSTA; Mario Luiz Oliveira; TOLDO, Nino Oliveira (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem aos 35 anos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. 1ª ed. São Paulo. Noeses, 2024.

OLIVEIRA, Raquel Rios. A Não submissão da Cessão de Direitos aos Tributos sobre o Consumo. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Tributação sobre o Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

QUIRINO, Fabricio Alves. Modulação de efeitos em matéria tributária nos tribunais superiores. In: NETO, Halley Henares (Coord). 9ª *Jornada de Debates sobre Contencioso Tributário Administrativo e Judicial. Estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. Leme/SP. Mizuno, 2025.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, 8ª edição. São Paulo, 2018.

SILVA, José Anchieta da. A Reforma da Tributação no Brasil: visão do tema sob a ótica do empresariado-contribuinte (a necessária reforma do Estado. Uma prospecção histórica). In: QUIRINO, Fabricio Alves; PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona (Coord). *A Reforma da tributação das empresas: uma visão para o empresariado brasileiro*. Vol. I. São Paulo. Almedina, 2021.

SOUZA, Hamilton D. *Não cumulatividade – aspectos relevantes*. In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law Internacional, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida; BRANDÃO, C.; LINCOLN, M. A. L.; MOURA, M. T.; SOARES, R.B. *Aprimoramento da Tributação de Consumo : Uma Proposta de Aprimoramento do ICMS*. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Programa de Estudos 2011, 1ª ed., Brasília: ESAF, 2012, v.1.

ZARZA, José Antonio Chamorro y. *Derecho Tributario de La Empresa*. Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 2019.

ZILVETI, Fernando Aurélio. A LC 116/03 do ISS em face dos princípios de direito tributário. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DESAFIOS À IMPLEMENTAÇÃO DO *SPLIT* *PAYMENT*: UMA ANÁLISE COMPARADA DAS EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS E DO BRASIL

Vânia Ereni Lima Vieira³⁷⁰

Renata Flávia Nobre Canela Dias³⁷¹

Farley Soares Menezes³⁷²

RESUMO

O *split payment* tem se consolidado como um mecanismo inovador de arrecadação fiscal, com potencial para combater fraudes e aumentar a eficiência tributária. Este trabalho tem como objetivo analisar os desafios para a implementação do *split payment* no Brasil, à luz das experiências internacionais, especialmente da União Europeia e do Chile, tendo como problema central a viabilidade de adoção desse modelo em um sistema tributário marcado pela complexidade federativa, elevada litigiosidade e heterogeneidade tecnológica. A metodologia adotada baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e comparada. **Foram identificados como resultados principais:** a segregação automática do tributo na origem, mitigando inadimplência e ampliando a transparência fiscal; os benefícios observados em países como Itália e Polônia, embora acompanhados de desafios operacionais; e os obstáculos específicos no Brasil, como limitações tecnológicas, conflitos federativos e riscos à liquidez empresarial. Concluiu-se que, embora o *split payment* represente uma alternativa promissora, sua adoção no Brasil exige

370 Doutoranda em Direito pela UFMG/MG, professora dos cursos de Direito da Unimontes e da Unifpmoc.

371 Doutora em Educação pela UNIUBE/MG, professora da Unifpmoc.

372 Doutorando e Mestre em Direito Constitucional pelo IDP, professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, onde exerce a chefia do Departamento de Direito Público Substantivo, advogado tributarista, Diretora Comissão de Direito Tributário da OAB/MG, presidente da Associação Mineira de Direito do Estado – AMIDE.

planejamento gradual, investimentos em infraestrutura digital e normatização compatível com o federalismo fiscal nacional.

Palavras-chave: *SPLIT PAYMENT*; reforma tributária; arrecadação tributária; direito comparado; IBS; CBS.

ABSTRACT

Split payment has established itself as an innovative tax collection mechanism, with the potential to combat fraud and increase tax efficiency. This paper aims to analyze the challenges for implementing split payment in Brazil, in light of international experiences, especially those of the European Union and Chile, with the central problem being the feasibility of adopting this model in a tax system marked by federal complexity, high litigation and technological heterogeneity. The methodology adopted is based on bibliographic and documentary research, with a qualitative and comparative approach. The main results identified were: automatic segregation of taxes at source, mitigating default and increasing fiscal transparency; the benefits observed in countries such as Italy and Poland, although accompanied by operational challenges; and specific obstacles in Brazil, such as technological limitations, federal conflicts and risks to corporate liquidity. It was concluded that, although split payment represents a promising alternative, its adoption in Brazil requires gradual planning, investments in digital infrastructure and standardization compatible with national fiscal federalism.

Keywords: *SPLIT PAYMENT*; tax reform; tax collection; comparative law; IBS; CBS.

INTRODUÇÃO

A busca por modelos mais eficazes de arrecadação tributária tem sido uma constante nos sistemas fiscais contemporâneos, sobretudo diante do crescimento de fraudes fiscais, inadimplementos e práticas de elisão agressiva que comprometem a capacidade dos Estados de

financiar políticas públicas e garantir justiça fiscal. Nesse cenário, mecanismos inovadores de cobrança, como o *split payment* — ou pagamento fracionado —, vêm ganhando destaque em diversos países, especialmente na União Europeia, como Polônia, Hungria, Itália e República Tcheca. Trata-se de uma remodelação da gestão fiscal a partir da construção de alternativas capazes de garantir maior eficiência arrecadatória e reduzir os níveis de sonegação e evasão. Embora a literatura internacional tenha avançado na avaliação do *split payment*, observa-se uma lacuna de estudos focados em sua compatibilidade com modelos tributários federativos complexos como o brasileiro.

No aspecto prático, o *Split Payment* **é um sistema de pagamento fracionado que modifica de maneira significativa o regime convencional de cobrança do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado). Nesse modelo, o próprio contribuinte é responsável por calcular o imposto, determinar o valor devido, deduzir os créditos de operações anteriores e recolher a diferença a favor do fisco, quando aplicável. Essa prática é conhecida como auto lançamento ou lançamento por homologação, sendo a forma tradicional de cumprimento das obrigações fiscais em diversos sistemas tributários.**

A principal alteração promovida pelo *Split Payment* reside no fato de que, ao introduzir nos pagamentos uma divisão clara e obrigatória entre o montante do tributo e a base tributável, impõe o pagamento dos dois valores separadamente e de forma imediata, antes mesmo que o contribuinte possa fazer qualquer compensação com os créditos de operações anteriores. Essa divisão implica que o valor correspondente ao imposto devido seja recolhido diretamente ao Estado, enquanto a base tributável, ou seja, o valor do produto ou serviço, fica sob a responsabilidade do contribuinte.

Essa mudança no fluxo de pagamento traz consequências significativas para a gestão financeira do contribuinte, pois o Estado acaba se apropriando temporariamente de valores que, em um sistema tradicional, poderiam ser utilizados para garantir o fluxo de caixa do sujeito passivo. Em outras palavras, o montante do imposto devido deixa de estar disponível para o contribuinte utilizar em

suas operações diárias, o que pode afetar a liquidez da empresa, principalmente em setores com margens reduzidas ou em períodos de dificuldades econômicas.

Além disso, o *Split Payment* tem como objetivo principal aumentar a segurança e a transparência na arrecadação do tributo, reduzindo a possibilidade de sonegação fiscal e fraudes. Ao separar o pagamento do imposto do valor da mercadoria ou serviço, o Estado consegue controlar de forma mais eficaz o recolhimento do IVA, garantindo que o montante devido seja efetivamente destinado aos cofres públicos.

Do ponto de vista do contribuinte, essa nova sistemática exige adaptações nos sistemas de faturamento e contabilidade, já que é necessário identificar claramente os valores referentes ao imposto e à base tributável em cada operação. Além disso, é fundamental um controle rigoroso das entradas e saídas para que os créditos fiscais sejam corretamente apurados e utilizados, evitando pagamentos indevidos ou multas por descumprimento das normas.

Outro aspecto relevante é que o *Split Payment* pode impactar as relações comerciais entre fornecedores e clientes, uma vez que o pagamento do imposto passa a ser feito diretamente ao Estado, o que pode gerar desconfiança ou dificuldades no fluxo financeiro entre as partes. Para mitigar esses efeitos, é importante que haja uma comunicação clara e transparente sobre o funcionamento do mecanismo e seus benefícios para a regularidade fiscal e a competitividade do mercado.. Segundo Ainsworth e Todorov (2022), trata-se de uma das estratégias mais promissoras no combate à chamada “fraude do carrossel”, largamente disseminada no contexto do IVA europeu. A fraude intracomunitária envolvendo operadores fictícios acontece quando mercadorias são transacionadas entre fronteiras, aproveitando-se da isenção do IVA. Essa isenção fundamenta-se no princípio de que o imposto deve ser quitado no país aonde o produto chega. Essa prática fraudulenta pode se transformar em uma “fraude carrossel”, onde os mesmos produtos são continuamente vendidos entre empresas fictícias, cruzando fronteiras múltiplas.

No entanto, a transposição desse modelo para o sistema brasileiro apresenta uma série de desafios, não apenas de natureza técnica e econômica, mas também jurídica, federativa e institucional. A complexidade do federalismo fiscal brasileiro, a predominância de micro e pequenas empresas com baixa capacidade de adaptação tecnológica, a ausência de uma cultura de conformidade tributária consolidada e as fragilidades na infraestrutura bancária e digital são fatores que dificultam a implementação plena do *split payment* no país. Menezes (2024) observa que, embora o modelo seja atraente do ponto de vista teórico, sua adoção no Brasil sem planejamento gradual e sem amparo institucional adequado pode produzir efeitos colaterais indesejáveis.

Diante disso, este artigo propõe-se a analisar os desafios para a implementação do *split payment* no Brasil, tomando como referência comparada as experiências da União Europeia — especialmente Itália, Polônia e Romênia — e a proposta de modelo automatizado em fase de estudos no Chile. Busca-se compreender, à luz da realidade brasileira, quais obstáculos concretos se colocam à transposição do modelo, quais os impactos esperados sobre o contribuinte e quais lições podem ser extraídas dos exemplos internacionais.

O objetivo geral do trabalho é analisar a viabilidade da aplicação do *split payment* no Brasil no contexto da reforma tributária, à luz das experiências comparadas. Os objetivos específicos consistem em: (a) apresentar as concepções teóricas e finalidades do modelo; (b) examinar experiências internacionais com ênfase nos contextos europeu e chileno; e (c) identificar os principais entraves técnicos, econômicos e jurídicos à implementação do modelo no sistema tributário nacional.

Apesar da atratividade teórica do *split payment* e das evidências internacionais de sua eficácia no combate à sonegação fiscal, persiste a incerteza quanto à sua viabilidade em um sistema tributário marcado pela complexidade federativa, elevada litigiosidade e heterogeneidade tecnológica. Faltam, no contexto brasileiro, análises que articulem os impactos operacionais, jurídicos e culturais da aplicação desse

modelo. Dessa forma, coloca-se o seguinte problema central: quais são os limites e as possibilidades reais de adoção do *split payment* no Brasil, considerando sua estrutura institucional, econômica e tributária?

A justificativa deste estudo reside na atualidade do tema, uma vez que o Brasil encontra-se em fase avançada de reforma de seu sistema tributário, com a previsão de criação de tributos sobre valor agregado (IBS e CBS), o que torna oportuno o debate sobre formas mais eficientes e seguras de arrecadação. Além disso, o estudo visa contribuir para a literatura jurídico-tributária ao oferecer uma análise crítica e comparativa sobre um modelo que, embora promissor, demanda cautela e planejamento estratégico para sua aplicação no contexto brasileiro.

Em termos de estrutura, o artigo está organizado em três seções principais, além desta introdução e das considerações finais. A primeira seção apresenta os conceitos fundamentais sobre o *split payment*, suas origens e propósitos fiscais e anticorrupção. A segunda seção trata das experiências internacionais, com destaque para os casos da União Europeia e do Chile. A terceira seção analisa os principais desafios para a implementação do modelo no Brasil, abordando aspectos técnicos, econômicos, jurídicos e culturais.

A metodologia utilizada baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental, com análise qualitativa e exploratória de fontes acadêmicas, relatórios institucionais e estudos de caso internacionais. A abordagem comparada é empregada como instrumento para identificar padrões, divergências e elementos que possam subsidiar uma reflexão crítica sobre a adequação do modelo ao sistema tributário brasileiro.

1. CONCEPÇÕES ACERCA DO *SPLIT PAYMENT*

O modelo de arrecadação tributária denominado *Split Payment* — ou “pagamento fracionado” — é uma alternativa ao regime tradicional de recolhimento do imposto sobre valor agregado (IVA) e,

em perspectiva brasileira, uma proposta considerada no contexto da instituição dos tributos IBS e CBS, previstos na reforma tributária. Seu principal diferencial é a separação automática do montante tributário no momento do pagamento de uma transação comercial, com o valor do imposto sendo transferido diretamente à conta do fisco, sem transitar pela contabilidade da empresa vendedora. Tal mecanismo visa garantir que o valor devido a título de tributo não seja apropriado ou retido pelo contribuinte, o que representa uma ruptura relevante no desenho institucional da arrecadação.

O *Split Payment* tem como gênese a preocupação dos Estados com a perda de arrecadação fiscal decorrente de inadimplemento, fraude e sonegação. A proposta surgiu no âmbito da União Europeia como reação ao agravamento da chamada “fraude do carrossel”, típica de operações transfronteiriças envolvendo o IVA. Nessa modalidade de fraude, empresas criam cadeias fictícias de fornecimento e desaparecem antes de recolher o imposto, gerando prejuízos vultosos para os cofres públicos. Para conter tais práticas, a Comissão Europeia (2021) conduziu estudos que identificaram no *Split Payment* um instrumento eficiente de mitigação de riscos, sobretudo quando aliado à digitalização de faturas e registros contábeis.

A adoção do mecanismo também representa uma mudança na forma como se concebe a relação entre contribuinte e Estado. Conforme observa Lamensch (2019), ao eliminar a intermediação do contribuinte no repasse do tributo, o modelo não apenas reduz fraudes como também promove maior rastreabilidade das operações. Essa rastreabilidade é reforçada quando combinada com tecnologias digitais, como o uso de sistemas integrados de fatura eletrônica, blockchain ou plataformas de verificação cruzada.

Ainsworth e Todorov (2022), ao proporem o modelo DICE — Digital Invoice Customs Exchange —, defendem que a lógica do *Split Payment* deve ser compreendida como parte de uma revolução mais ampla na governança fiscal digital. Nessa perspectiva, o repasse automático do tributo é apenas uma das etapas de uma cadeia de controle inteligente, que envolve o cruzamento de dados em tempo

real, o uso de inteligência artificial para auditorias preventivas e a internacionalização dos padrões de compliance tributário.

Ainda assim, o modelo não é isento de críticas. Menezes (2024) chama a atenção para os impactos econômicos sobre os contribuintes, sobretudo no que tange à liquidez. Como o valor do imposto é automaticamente segregado e direcionado ao fisco, a empresa deixa de dispor, ainda que temporariamente, de recursos que poderiam ser utilizados em seu capital de giro. Em países como o Brasil, cuja estrutura empresarial é majoritariamente composta por micro e pequenas empresas, tal aspecto pode representar um fator de estrangulamento financeiro.

Ademais, há um componente político e normativo sensível envolvido na adoção do modelo. Como aponta Conrado (2025), a implementação do *Split Payment* no Brasil exigiria alterações estruturais significativas, não apenas em termos legais, mas também no funcionamento do sistema bancário e na integração entre entes federativos. Em países de estrutura federativa complexa, como é o caso brasileiro, a centralização do recolhimento em contas vinculadas ao fisco nacional suscita debates sobre a competência tributária e a repartição das receitas entre União, estados e municípios.

Por fim, há também o aspecto simbólico da mudança. Cascudo Rodrigues (2024) argumenta que o modelo rompe com a ideia de confiança fiscal ao presumir, a priori, a má-fé do contribuinte. Essa inversão de paradigma, embora eficaz do ponto de vista arrecadatório, pode encontrar resistências culturais e institucionais em países onde o modelo tradicional de arrecadação ainda se baseia fortemente na autodeclaração e no pagamento diferido.

Em síntese, o *split payment* é mais do que um instrumento técnico de cobrança. Trata-se de um mecanismo que articula aspectos jurídicos, econômicos e tecnológicos, promovendo uma transformação estrutural na forma como o Estado se relaciona com o contribuinte. Seus propósitos vão além da simples arrecadação: trata-se de um instrumento anticorrupção, de segurança fiscal e de

reforma institucional, cuja adoção exige maturidade tecnológica, estabilidade normativa e consenso político.

2. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS: LIÇÕES PARA O BRASIL

Tanto A análise comparada de experiências internacionais de implementação do *split payment* oferece elementos valiosos para refletir sobre os desafios e possibilidades de adoção do modelo no Brasil. A União Europeia constitui o principal laboratório de ensaio do mecanismo, tanto pela diversidade de regimes tributários entre seus membros quanto pela magnitude dos problemas enfrentados com fraudes fiscais no contexto do IVA. O Chile, por sua vez, apresenta uma proposta de adoção automatizada do *split payment*, adaptada às suas realidades econômicas e tecnológicas. Ambos os contextos permitem identificar êxitos, limitações e aspectos sensíveis que podem informar o debate brasileiro à luz da reforma tributária e da transição para os tributos IBS e CBS.

No âmbito europeu, a introdução do *split payment* foi impulsionada pelo aumento exponencial das fraudes intracomunitárias, especialmente a chamada “fraude do carrossel”, que explora brechas nas transações isentas de IVA entre Estados-membros. Como resposta, países como Itália, Polônia e Romênia desenvolveram sistemas próprios de *split payment*, variando quanto ao seu grau de obrigatoriedade e abrangência.

A Itália foi pioneira ao adotar, em 2015, um modelo compulsório para determinadas operações com entes públicos. Posteriormente, a aplicação foi estendida a setores considerados de alto risco fiscal. Segundo a Comissão Europeia (2021), o modelo italiano apresentou resultados positivos na redução da inadimplência fiscal, mas também gerou impacto negativo no fluxo de caixa das empresas, especialmente pequenas e médias, e aumentou os custos administrativos.

Na Polônia, a estratégia adotada foi distinta. A implementação do *split payment* foi facultativa inicialmente, sendo incentivada

por meio de benefícios fiscais e maior segurança jurídica para os contribuintes aderentes. No entanto, diante de persistentes fraudes no IVA, o modelo tornou-se obrigatório para setores específicos, como combustíveis, eletrônicos e sucata metálica. O estudo de Kowal (2021) aponta que, embora o sistema tenha contribuído para a melhoria da arrecadação e a redução de fraudes, as empresas enfrentaram dificuldades na adaptação, principalmente em razão da fragmentação dos sistemas bancários e da ausência de integração com plataformas fiscais eletrônicas.

A experiência romena, por outro lado, revelou os limites da adoção apressada e sem consenso institucional. A imposição obrigatória do *split payment* a um amplo leque de setores gerou forte resistência empresarial e alertas da própria Comissão Europeia quanto à sua conformidade com as regras do mercado único. Após críticas internas e externas, o governo romeno recuou e revogou a obrigatoriedade do modelo em 2020, mantendo apenas algumas obrigações pontuais de segregação de pagamentos para empresas com histórico de inadimplência fiscal (Commissione Europea, 2021).

A seguir, apresenta-se um quadro comparativo que sintetiza as principais características dos modelos de *split payment* adotados em diferentes países, destacando seus impactos e status atual de implementação.

País	Modelo Adotado	Obrigato- riedade	Impactos Positivos	Impactos Negativos	Situação Atual
Itália	Compul- sório em transações com setor público, ampliado a setores de risco	Obriga- tório	Redução da inadimplência fiscal, aumen- to de contro- le estatal	Impacto ne- gativo no fluxo de caixa das PMEs; aumen- to de custos administrativos	Em vigor para setores es- pecíficos

Polônia	Inicialmente facultativo com incentivos; tornou-se obrigatório para setores de risco	Obrigatório em setores específicos	Redução de fraudes no IVA; incentivo à conformidade digital	Dificuldades de adaptação por parte das empresas; fragmentação bancária	Em vigor, com abrangência setorial
Romênia	Aplicação ampla e obrigatória em diversos setores	Obrigatório (revogado)	Tentativa de controle fiscal mais rígido	Forte resistência empresarial; insegurança jurídica	Modelo revogado em 2020
Chile	Proposta automatizada baseada em fatura eletrônica	Proposta em avaliação	Transparência; redução de etapas manuais; conformidade by design	Ainda em fase de testes; desafios tecnológicos	Em desenvolvimento, sem implementação nacional

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em Comissão Europeia (2021), Kowal (2021), Lamensch (2019), Ainsworth e Todorov (2022) e Narvarte Moreno (2025).

Observa-se, com base no quadro, que a adoção compulsória e sem articulação institucional, como no caso da Romênia, tende a gerar maior resistência e insegurança jurídica. Em contraste, modelos progressivos e tecnologicamente integrados, como os da Polônia e da proposta chilena, mostram-se mais sustentáveis, especialmente em contextos de elevada heterogeneidade econômica como o brasileiro.

Apesar das diferenças nos modelos, as experiências europeias têm em comum a constatação de que a eficácia do split payment está condicionada à existência de sistemas digitais robustos, à padronização das faturas eletrônicas e à cooperação entre instituições fiscais e bancárias. Lamensch (2019) defende que a transição bem-sucedida depende da articulação entre a infraestrutura digital e a legislação tributária, evitando que a inovação gere insegurança jurídica.

Fora do espaço europeu, uma proposta de destaque vem sendo construída no Chile. Narvarte Moreno (2025) apresenta o projeto de *Split Payment Automático en el IVA*, que busca instituir um modelo de cobrança imediata e automatizada do imposto, integrando

plataformas bancárias e fiscais. O sistema prevê que, ao emitir a fatura eletrônica, o valor do IVA seja automaticamente direcionado ao fisco, independentemente da forma de pagamento utilizada na operação.

Diferente dos modelos compulsórios europeus, a proposta chilena aposta na automação como ferramenta para reduzir o custo de conformidade e minimizar a intervenção humana no processo de repasse do imposto. A lógica central é que a eliminação de etapas intermediárias e de procedimentos declaratórios amplia a transparência e a eficácia do sistema fiscal.

O projeto ainda está em fase de avaliação, mas aponta caminhos inovadores ao articular tecnologias de fatura eletrônica, integração bancária e lógica de *compliance by design*, em que o cumprimento da obrigação tributária decorre da própria estrutura do sistema, e não apenas da vontade do contribuinte.

A partir dessas experiências, algumas lições podem ser extraídas. Em primeiro lugar, a implementação do *split payment* exige tempo, investimentos em infraestrutura digital e ampla articulação institucional. Em segundo, o modelo não é neutro do ponto de vista econômico: seus impactos sobre o fluxo de caixa empresarial e a complexidade de operação precisam ser mitigados por medidas compensatórias, como incentivos fiscais ou linhas de crédito específicas.

Por fim, destaca-se que a adesão gradual, com fases de transição e setores-piloto, tende a ser mais eficaz do que a imposição generalizada. O caso polonês, com sua abordagem progressiva e baseada em incentivos, pode oferecer um modelo mais compatível com a realidade brasileira, marcada por grande heterogeneidade econômica e tecnológica entre os contribuintes.

3. DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL

Embora o modelo de *split payment* apresente vantagens em termos de segurança fiscal e combate à evasão, sua adoção no Brasil

suscita uma série de desafios técnicos, econômicos e jurídicos que não podem ser ignorados. A transposição de experiências internacionais para o contexto nacional exige atenção à infraestrutura tecnológica existente, ao perfil dos contribuintes, às especificidades do federalismo fiscal brasileiro e à cultura de conformidade tributária vigente. Nesta seção, analisam-se os principais obstáculos que se impõem à sua implementação.

A operacionalização do *split payment* pressupõe uma infraestrutura tecnológica avançada, com integração plena entre sistemas fiscais, bancários e plataformas de pagamento. Em países como Itália e Polônia, a implementação do modelo só foi possível mediante o desenvolvimento de sistemas robustos de fatura eletrônica e de contas vinculadas, conforme descrito por Kowal (2021) e Lamensch (2019). No caso brasileiro, embora existam iniciativas como a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD), a heterogeneidade entre entes federativos e a fragmentação dos sistemas bancários ainda são entraves consideráveis.

Segundo Ainsworth e Todorov (2022), a eficácia do *split payment* depende da capacidade de promover a interoperabilidade entre plataformas fiscais e instituições financeiras. No Brasil, tal integração enfrentaria obstáculos práticos, como a multiplicidade de órgãos arrecadatários, a ausência de uma plataforma nacional unificada para recebimentos de IBS e CBS, e a dependência de sistemas bancários com diferentes padrões de comunicação. Menezes (2024) destaca que, sem investimentos públicos expressivos em infraestrutura digital, qualquer tentativa de adoção do modelo correria o risco de ampliar desigualdades regionais e gerar ineficiência operacional.

Um dos efeitos mais sensíveis da aplicação do *split payment* diz respeito à liquidez das empresas, especialmente as de pequeno e médio porte. Ao impedir que o contribuinte retenha, ainda que temporariamente, o valor correspondente ao tributo, o modelo reduz sua capacidade de uso desses recursos como capital de giro. Cascudo Rodrigues (2024) argumenta que essa mudança pode comprometer a

saúde financeira de setores inteiros, caso não seja acompanhada de medidas compensatórias adequadas.

Na experiência italiana, relatada pela Comissão Europeia (2021), observou-se que, apesar do aumento na arrecadação, houve forte crítica por parte do setor empresarial em razão do impacto sobre o caixa das empresas e do aumento de custos operacionais. Em linha semelhante, Kowal (2021) aponta que, na Polônia, as empresas inicialmente relutaram em aderir ao sistema, mesmo quando a adesão era facultativa, justamente por receio de comprometer seu fluxo de caixa.

Segundo o *Anuário do Trabalho nas Micro e Pequenas Empresas* (SEBRAE, 2023), mais de 99% das empresas brasileiras são micro ou pequenas, representando aproximadamente 30% do Produto Interno Bruto (PIB) e empregando cerca de 54% da força de trabalho formal no país. Esse cenário revela a elevada sensibilidade desse segmento a mudanças que afetem sua liquidez financeira. A implementação do *split payment*, ao impedir a retenção temporária do valor do tributo para uso como capital de giro, pode representar um fator de estrangulamento para essas empresas, especialmente em contextos de instabilidade econômica. Dessa forma, sua adoção no Brasil exige a previsão de políticas públicas compensatórias, como linhas de crédito específicas, regimes diferenciados de arrecadação ou salvaguardas normativas voltadas às empresas de menor porte.

O sistema tributário brasileiro está estruturado sobre uma lógica federativa complexa, com competências arrecadatórias distribuídas entre União, estados e municípios. A adoção do *split payment* exigiria não apenas mudanças operacionais, mas também alterações normativas de alta complexidade. Como observa Lamensch (2019), a centralização do repasse tributário em contas controladas pelo Estado pressupõe um grau de uniformidade normativa difícil de alcançar em países federativos.

No Brasil, a arrecadação do futuro IBS será compartilhada entre União, estados e municípios, conforme previsto na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) da reforma tributária. Para viabilizar

o *split payment*, seria necessário definir mecanismos de segregação e repasse automático das receitas, com garantias de equidade e transparência. Como observa Torres (2023), qualquer mecanismo de centralização arrecadatória deve respeitar os limites constitucionais de repartição de competências e receitas entre os entes federativos, sob pena de violação do pacto federativo e comprometimento da segurança jurídica do sistema tributário.

Ainsworth e Todorov (2022) chamam atenção para a necessidade de sistemas algoritmicamente auditáveis e rastreáveis, o que, no caso brasileiro, implicaria não só investimentos tecnológicos, mas também a superação de disputas federativas históricas. A esse respeito, vale destacar que no Brasil, a futura arrecadação do IBS será dividida entre a União, os estados e os municípios, conforme estabelecido na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) relacionada à reforma tributária. Para implementar o *split payment*, será necessário criar mecanismos que assegurem a segregação e o repasse automático das receitas, garantindo equidade e transparência. Como destaca Torres (2023), qualquer sistema de centralização da arrecadação deve respeitar os limites constitucionais que regem a distribuição de competências e receitas entre os entes federativos, sob risco de violar o pacto federativo e comprometer a segurança jurídica do sistema tributário.

Além disso, haveria a necessidade de legislação complementar específica para regular o funcionamento das contas vinculadas, a responsabilidade dos intermediários financeiros e os direitos dos contribuintes em caso de erro ou retenção indevida. Menezes (2024) aponta que o atual sistema de contencioso tributário brasileiro não está preparado para lidar com os litígios que o novo modelo poderia gerar, especialmente em relação à compensação de créditos e à contestação de repasses automáticos.

Por fim, um desafio muitas vezes negligenciado nos debates técnicos é o da cultura tributária vigente no Brasil. A adoção do *split payment* pressupõe um ambiente de conformidade fiscal elevada, no qual o contribuinte compreende suas obrigações e confia na atuação da administração tributária. No entanto, como destaca Cascudo

Rodrigues (2024), o Brasil ainda convive com níveis significativos de litigiosidade, baixa transparência na arrecadação e desconfiança mútua entre Fisco e contribuinte.

A mudança do modelo de recolhimento implicaria uma transformação na lógica relacional entre as partes. O *split payment* opera por uma lógica de “*compliance by design*”, na qual o cumprimento da obrigação tributária decorre da estrutura do sistema e não da iniciativa do contribuinte. Para que isso funcione, é necessário que os sistemas de fiscalização sejam inteligentes, interoperáveis e orientados pela prevenção, como argumentam Ainsworth e Todorov (2022) e Lamensch (2019).

No cenário atual, em que a atuação fiscalizatória ainda é majoritariamente reativa, e os dados não são plenamente integrados entre entes federativos, a adoção do modelo requereria não apenas reformulação tecnológica, mas também capacitação institucional e mudança de paradigma na atuação da Receita Federal, das Secretarias de Fazenda Estaduais, dos tribunais administrativos e do novo Comitê Gestor do IBS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do *split payment* à luz de experiências internacionais e do contexto brasileiro permitiu concluir que, embora o mecanismo represente uma alternativa eficaz para aprimorar a arrecadação e combater fraudes fiscais, sua implementação no Brasil exige cautela e planejamento estratégico detalhado. É fundamental compreender que o *split payment*, enquanto modelo de recolhimento do imposto, traz consigo uma série de complexidades que vão além do simples ajuste operacional, envolvendo aspectos tecnológicos, econômicos e jurídicos que precisam ser minuciosamente avaliados para garantir sua efetividade e sustentabilidade.

Os objetivos da pesquisa foram plenamente alcançados ao demonstrar que o modelo promove maior segurança fiscal,

uma vez que reduz as possibilidades de inadimplência e evasão tributária ao separar o pagamento do imposto do fluxo financeiro do contribuinte. Entretanto, essa segurança vem acompanhada de desafios significativos, especialmente no que se refere à infraestrutura tecnológica necessária para suportar o sistema, aos impactos econômicos sobre os contribuintes, especialmente pequenas e médias empresas, e à compatibilidade do modelo com o sistema federativo nacional, que demanda uma divisão justa e transparente das receitas entre os entes federativos.

A partir dos casos da União Europeia e do Chile, evidenciou-se que o sucesso do *split payment* depende de uma base tecnológica robusta, capaz de garantir a interoperabilidade entre sistemas fiscais, bancários e empresariais, bem como de incentivos adequados para estimular a adesão voluntária dos contribuintes. Além disso, um processo normativo transparente e gradual é essencial para evitar impactos abruptos no mercado e na economia. No cenário brasileiro, a viabilidade do modelo passa necessariamente por reformas estruturais profundas, que envolvem a modernização dos sistemas de arrecadação, a capacitação dos órgãos fiscais e a construção de um ambiente de maior confiança entre o Fisco e o contribuinte, elemento crucial para o sucesso de qualquer política tributária.

Ademais, a implementação do *split payment* no Brasil deve considerar as particularidades do tecido econômico nacional, marcado por uma elevada participação de micro e pequenas empresas, que muitas vezes enfrentam dificuldades para cumprir obrigações acessórias complexas. Portanto, é imperativo desenvolver mecanismos compensatórios que não comprometam a liquidez dessas empresas, garantindo que a adoção do sistema não resulte em entraves para o funcionamento do mercado ou em aumento da informalidade.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos empíricos aprofundados sobre os impactos do *split payment* em setores específicos da economia brasileira, tais como comércio varejista, indústria manufatureira e serviços. Esses estudos devem avaliar, entre outros aspectos, os efeitos sobre o

capital de giro das empresas, o custo de conformidade tributária e a eficiência arrecadatória. Além disso, análises jurídicas detalhadas são fundamentais para verificar a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais tributários, especialmente no que tange à legalidade, à capacidade contributiva e à repartição de receitas entre os entes federativos, garantindo que a implementação do mecanismo respeite os direitos e garantias dos contribuintes e a autonomia dos estados e municípios.

A análise do modelo de *split payment*, à luz das experiências internacionais e do contexto brasileiro, permite concluir que, embora o mecanismo represente uma alternativa promissora para o aprimoramento da arrecadação e o combate à evasão fiscal, sua adoção no Brasil requer planejamento cuidadoso, sustentação tecnológica robusta e compatibilidade com as peculiaridades do federalismo fiscal vigente no país. A complexidade do sistema tributário brasileiro, combinada com as disparidades regionais e a diversidade econômica, impõe a necessidade de um desenho normativo que seja flexível e adaptável às diferentes realidades locais.

As experiências de países como Itália, Polônia e Romênia revelam que a eficácia do modelo está condicionada à existência de uma base digital robusta, que permita a integração eficiente entre os diversos sistemas envolvidos, à coordenação estreita entre entes fiscais e bancários e à adoção de estratégias graduais e dialogadas com os contribuintes. Tais países demonstram que a implementação do *split payment* não deve ser abrupta, mas sim acompanhada de campanhas educativas, suporte técnico e mecanismos de monitoramento contínuo para ajustar o modelo conforme necessário.

Por sua vez, a proposta chilena, ainda em fase de testes, destaca o potencial da automação e da lógica de *compliance by design* como caminho alternativo mais leve e eficiente, que pode servir de inspiração para o Brasil. Essa abordagem prioriza a simplificação dos processos e a integração automática das obrigações fiscais, reduzindo o esforço do contribuinte e aumentando a transparência e a previsibilidade do sistema tributário.

No caso brasileiro, a implementação do *split payment* enfrenta barreiras significativas, como a baixa interoperabilidade entre sistemas fiscais de diferentes entes federativos, a elevada participação de micro e pequenas empresas no tecido produtivo, a complexidade normativa vigente e o histórico de litigiosidade tributária, que gera insegurança jurídica e resistência à adoção de novos mecanismos. Tais fatores impõem a necessidade de uma transição faseada, com fases-piloto por setor ou região, que permitam testar e ajustar o modelo antes de sua expansão nacional.

Além disso, é imprescindível realizar investimentos expressivos em infraestrutura digital, capacitação técnica dos órgãos públicos e criação de mecanismos compensatórios para garantir a liquidez e a sustentabilidade das empresas afetadas, especialmente as de menor porte. Isso inclui a definição clara de prazos para o repasse dos valores retidos, a simplificação das obrigações acessórias e o estabelecimento de canais de comunicação eficientes entre Fisco e contribuinte.

Nesse sentido, propõe-se uma linha do tempo escalonada para a adoção do modelo, iniciando-se por setores de alto risco fiscal e elevado grau de digitalização, como comércio eletrônico e grandes indústrias, seguida por avaliação técnica detalhada e normatização progressiva, respeitando os princípios da equidade, da transparência e da autonomia federativa. Essa abordagem gradual permitirá mitigar riscos, promover a adaptação dos sistemas e construir confiança entre todos os atores envolvidos.

Como desdobramento deste estudo, recomenda-se a realização de pesquisas empíricas setoriais que analisem os efeitos do *split payment* sobre o capital de giro, o custo de conformidade e a eficiência arrecadatória em contextos reais, considerando as especificidades regionais e as características dos diferentes segmentos econômicos. Do ponto de vista jurídico, é fundamental aprofundar o debate sobre a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais da legalidade tributária, da autonomia federativa e da capacidade contributiva, assegurando que o mecanismo não viole direitos

fundamentais nem gere desequilíbrios na repartição das receitas públicas.

Conclui-se, portanto, que a construção de um modelo brasileiro de *split payment* deve inspirar-se nas boas práticas internacionais, mas exigir um desenho normativo e institucional próprio, coerente com a realidade fiscal do país e comprometido com a inclusão digital, a justiça fiscal e a segurança jurídica. A adoção desse modelo representa uma oportunidade estratégica para modernizar o sistema tributário brasileiro, aumentar a eficiência da arrecadação e fortalecer a relação entre Estado e contribuinte, desde que acompanhada de políticas públicas integradas e de um esforço conjunto entre os diversos níveis de governo e a sociedade civil.

REFERÊNCIAS

AINSWORTH, Richard Thompson; TODOROV, Goran. *Stopping VAT Fraud with DICE – Digital Invoice Customs Exchange*. Boston University School of Law Working Paper, 2022. Disponível em: https://scholarship.law.bu.edu/working_papers/48/. Acesso em: 25 abr. 2025.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 05 jun 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em [http:// Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)) Acesso em 02 jun 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Disponível em [http:// PEC 110/2019 - Senado Federal](http://PEC 110/2019 - Senado Federal) Acesso em 02 jun 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 68/2024**. Disponível em [http://Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)). Acesso em 03 jun 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 108/2024**. Disponível em [Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br)). Acesso em 05 e jun 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **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 \(www.gov.br\)](http://Regulamentação foi desenhada para evitar fraudes e beneficiar bons pagadores, afirma Appy — Ministério da Fazenda (www.gov.br)). Acesso em 3 jun 2025.

CASCUDO RODRIGUES, Arthur Barbosa. ***Split payment: eficiência para administração tributária e garantia ao contribuinte***. Consultor

Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-02/split-payment-eficiencia-para-administracao-tributaria-e-garantia-ao-contribuinte/>. Acesso em: 25 abr. 2025.

COMISSÃO EUROPEIA. ***Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method***. Brussels: Taxation Papers, 2021. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/analysis-impact-split-payment-mechanism-alternative-vat-collection-method_en. Acesso em: 25 abr. 2025.

KOWAL, Anna. Split payment mechanism in the economy of small and medium-sized enterprises. The Central European Journal of Social Sciences and Humanities (CEJSH), 2021. Disponível em: <https://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-967d5f-09-72b1-4eb4-8bff-bd6f1e018d56>. Acesso em: 25 abr. 2025.

LAMENSCH, Marie. ***European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform***. Amsterdam: IBFD, 2019. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/book/european-value-added-tax-digital-era-critical-analysis-and-proposals-reform>. Acesso em: 25 abr. 2025.

MENEZES, Farley. *As Inconveniências do Split Payment: a nova modalidade de recolhimento do IBS e da CBS*. **Caderno Virtual**, v. 1, n. 59, 2024. <https://www.cadernvirtual.com.br/artigo/5924/inconveniencias-split-payment>. Acesso em: 25 abr. 2025.

NARVARTE MORENO, Joaquín. ***Split Payment Automático en el IVA***: eventual aplicación en Chile. Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2025. Disponível em: <https://www.bcn.cl/observatorio/tributario/split-payment-chile>. Acesso em: 25 abr. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. ***Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência***. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO. UN ANHELO Y NECESIDAD DE TODOS LOS PAÍSES

*Alejandro C. Altamirano*³⁷³

Agradezco a las autoridades del VI CONGRESO BRASILEÑO DE DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO FINANCIERO organizado por la Universidad Estadual de Montes Claros (UNIMONTES), la Orden de Abogados de Brasil - Sección Minas Gerais (Comisión de Derecho Tributario), de la 11ª Subsección de la OAB en Montes Claros y la Asociación de Abogados del Estado de Minas Gerais (AMIDE) por la invitación a participar de éste Congreso que tiene por propósito el análisis y debate de los temas vinculados a la “REFORMA TRIBUTARIA: AUMENTANDO Y REDUCIENDO LA COMPLEJIDAD”

En razón de que el Congreso se ocupará de los aspectos relevantes del proceso de reestructuración del Sistema Tributario Nacional Brasileño, mi aporte radica en remarcar ciertos aspectos que pueden ser necesarios tanto en Argentina como en Brasil. Todo ello desde la perspectiva del Derecho comparado y tomando en consideración la situación de Argentina, que tiene las mismas necesidades que Brasil en el sentido de actualizar, reducir y aligerar el sistema tributario argentino.

1. LA NECESIDAD DE LA SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA EN BRASIL Y ARGENTINA.

Es un dato comprobado el hecho de que las pequeñas y medianas empresas representan un motor importante para el desarrollo de la economía de todo país. En estas unidades de negocio desempeñan un rol preponderante una o varias personas físicas en torno a quien o quienes se desarrolla el negocio. La legislación tributaria no siempre

373 Abogado. Doctor en Derecho. Titular de Altamirano & Asociados. Director del Departamento de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, Argentina. Profesor de Grado y Posgrado en dicha Universidad.

acompaña las particularidades que rodean a estas estructuras de negocios.

La legislación tributaria de Brasil lo ha plasmado en el Simple y Supersimple y la Argentina con el Monotributo. Las legislaciones fiscales tratan de dar respuesta a la forma más adecuada de contribución de las pequeñas y medianas empresas pero muchas veces no logran su cometido pues, lejos de simplificar el sistema concluyen en el efecto inverso. La simplificación tributaria se encuentra ligada a factores de naturaleza política. Resultará conveniente en la medida que estemos convencidos de que un sistema tributario simple, fácil, claro y con una más acentuada participación directa de los ciudadanos, en el estado republicano, será de mayor utilidad para la Nación. Estas legislaciones le permiten, a un universo de pequeños agentes económicos, incorporarse al cuadro de contribuyentes, ingresando los recursos que, de otra forma, la Nación perdería. El individuo se dignifica en su vida en sociedad pues percibe que dentro de sus posibilidades, participa como ciudadano en la construcción económica del país..

Las razones que favorecen el tratamiento específico para las pequeñas y medianas empresas son varias: a) la complejidad del sistema tributario y la consecuente huída de los pequeños y medianos contribuyentes; b) el creciente aumento del número de contribuyentes que provoca desafíos a la Administración tributaria, la cual tropieza con mayores dificultades de fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias a cargo de un sector de actividades económicas mínimas; c) el aumento del incumplimiento tributario; d) el incremento de los gastos de control para la Administración tributaria y e) el rechazo social al sistema tributario oscuro.

Asimismo existen varios beneficios que resultan de la simplificación: a) el Estado se asegura la contribución de sujetos no aptos para cumplir con la frondosa relación jurídica de los impuestos generales; b) mejora el cumplimiento por la facilidad derivada de la simplificación para los contribuyentes; c) la sensación de un mayor criterio de Justicia tributaria porque un régimen simplificado exhibe claros criterios de medición de la capacidad contributiva, de

igualdad y de generalidad y d) la resistencia fiscal en estos segmentos de contribuyentes se favorece con una incipiente mínima cultura tributaria.

La simplificación tributaria tiene dos vertientes para que resulte exitosa. Por un lado y desde una perspectiva sustancial el régimen simplificado debe ser armónico y ser fiel a su principio esencial pagar una cantidad adecuada. Por otro lado, desde una perspectiva formal, el sistema debe ser fácil de cumplir.

El ordenamiento tributario que pretenda ser equilibrado, seguramente seguirá las guías propuestas por Adam Smith cuando afirmaba que la contribución a favor del gobierno está condicionada a la proporcionalidad que deriva de la capacidad del contribuyente. El impuesto debe ser aplicado en el tiempo y de la manera más conveniente para facilitar el pago del sujeto pasivo. En definitiva, cada impuesto debería ser diseñado de manera tal de quitar de los bolsillos del contribuyente la menor suma posible.

La simplificación se instrumenta a través de la *estimación objetiva*. Este es un remedio para la complejidad del sistema tributario pues radica en tomar, como elemento cuantitativo de la obligación tributaria, puntualmente la base imponible, baremos tarifados, indirectos, objetivos, contrastables fácilmente. Nos referimos a la utilización de elementos tales como la cantidad de empleados por el contribuyente, la cantidad de metros cuadrados utilizados, la cantidad de mesas existentes en un local gastronómico, renta normal obtenida en el año, ventas realizadas en un período determinado, entre varios.

Se trata de una medición aproximativa, estimada y, por tanto simplificada si se la compara con la estimación ordinaria de los impuestos directos e indirectos que apelan más fuertemente al principio de capacidad contributiva como dato de justicia en la imposición.

Con la herramienta de la estimación objetiva el legislador favorece en la norma ciertos caminos simplificados que permiten al Estado capturar con impuestos manifestaciones de riqueza que, si se pretendiera aplicar con exactitud rigurosa la capacidad contributiva

de los sujetos involucrados y con los impuestos tradicionales aquellos serían de imposible aplicación.

En el momento en que escribimos estas líneas en la República Argentina el Poder Ejecutivo Nacional propuso al Congreso de la Nación (único con competencia en materia de creación de normas tributarias) que disponga la sanción de una ley de simplificación en el Impuesto a las Ganancias de manera que el contribuyente, al adherirse al dicho nuevo sistema proyectado, ingrese el tributo ya no como un Monotributo (que incluye el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado) sino que será el propio Estado el que determine el impuesto, en función de la enorme cantidad de datos que tiene del contribuyente y le comunique a éste cuál es el impuesto a ingresar.

2.LA VACILANTE E IRRESPIRABLE ATMÓSFERA TRIBUTARIA ARGENTINA HASTA 2023

Pocas veces los contribuyentes argentinos hemos asistido a una catarata de proyectos y normas jurídicas de gran intensidad e impacto tributario como las vividas hasta la asunción del nuevo Gobierno elegido en 2023. No cabe duda que la atmósfera tributaria argentina fue asfixiante y sus resabios están tratando de ser corregidas por el actual Gobierno nacional.

Formulo tres comentarios que intentan exponer tres aspectos complejos de la obligación de contribuir en Argentina. Me refiero a 1) la moratoria y blanqueo fiscal que el Congreso de la Nación sancionó; 2) el proyecto de “impuesto a la riqueza”, eufemísticamente titulado aporte “solidario” y 3) el deseo concreto de muchos argentinos que, con las dificultades que la expatriación conlleva, han abandonado la residencia fiscal en Argentina por temor a mayores exacciones tributarias del Estado argentino.

2.1 DOS MORATORIAS Y BLANQUEOS TRIBUTARIOS EN 5 AÑOS.

Una vez más nuestro país recurrió a dos moratorias y blanqueos tributarios. Ambas ofrecieron beneficios notables: condonación parcial de intereses, de multas e infracciones y la extinción de la acción penal por los impuestos no pagados.

La necesidad de recurrir con inusitada regularidad a ésta solución excepcional obedece a un sinnúmero de razones que se repiten en los últimos 30 años en la Argentina. Este mecanismo no es privativo de nuestro sistema tributario sino que es un instrumento necesario al que han recurrido todas las administraciones fiscales del Mundo³⁷⁴.

Por qué razón recurrimos sistemáticamente a las moratorias y blanqueos? No existe una respuesta unívoca para esta válvula de escape frente al incumplimiento se vincular con la inexistencia de moneda nacional, la colosal presión tributaria, la superabundancia normativa y de exigencias fiscales la situación de pobreza generalizada, todo ello sobre el común denominador de la espiral inflacionaria endémica y un procedimiento de defensa de los derechos del contribuyente existente en las normas pero ineficaz en la realidad.

Seguramente el lector pensará en otra razón no jurídica sino de raíz psicológica: el despilfarro del gasto público, el constante crecimiento del Estado y una clase dirigente que siempre acierta en el diagnóstico pero jamás en la solución y parecería que desprecia la actividad privada. En otras palabras, todas estas razones conspiran

374 En una investigación liderada por el prof. belga Jacques MALHERBE plasmada en el libro "Tax Amnesties" (Wolter Kluwer, Ámsterdam, 2011) se indica que los países han recurrido a regularizaciones excepcionales. Así *Italia*, desde 1900 el "Condono di Pene Pecuniarie" se implementó 58 veces. *Bélgica*, desde 1945, 4 veces y en 2006 se incorporó una Regularización Fiscal Permanente. *Suiza*, desde 1940, 5 veces. *Sudáfrica*, 4 veces desde la eliminación del Apartheid. *Canadá*, desde 1973, 3 veces; *Brasil*, muchas, siendo la última en 2009; *Alemania*, la última en 2003. *EEUU*, última norma de ésta naturaleza en 2009 y en *Inglaterra*, fue en 2007. *España* tuvo 4 amnistías. *Hungría* y *México*, tuvieron varias. *Francia*, comienza sus amnistías fiscales en 1948 y tuvo 9 amnistías. *Austria* empezó en 1921 y tuvo al menos 6 amnistías.

contra el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales y además es propicia para la gestación una suerte de objeción de conciencia en materia tributaria.

En un muy lúcido trabajo doctrinario sobre nuestro sistema tributario se indica que el ratio de “imposición total vs. utilidad comercial” de Argentina es del 106,3%. En una comparación de ello con 190 países en nuestro país los impuestos totales no solo consumen la totalidad de la utilidad comercial sino que además absorben una porción del capital invertido. En la comparación de “Sistemas Tributarios gravosos” Argentina ocupa el puesto del país más gravoso del Mundo. Y esto, desde hace muchos años, no es de ahora³⁷⁵.

Argentina es un caso singular de estudio pues habiendo sido el más país más gravoso del Mundo, el único donde las utilidades comerciales no son suficientes para pagar los impuestos; donde el ratio de imposición total (106%) es más del doble del promedio de Latinoamérica (47%), la invocación de la confiscatoriedad global e irrazonabilidad del sistema tributario no tiene receptividad en el Poder Judicial.

Ante la consecuencia del incumplimiento tributario la Administración necesita recurrir a una herramienta que descomprima la situación anómala, de allí las moratorias, blanqueos, sinceramientos o como los llamemos. Y el contribuyente sabe que con regularidad estas aparecen, lo que favorece aún más el incumplimiento.

En definitiva las moratorias intentaron regularizar impuestos en mora no impuestos percibidos y no ingresados. Así también los blanqueos trataron de descomprimir las causas que motivan a los argentinos a dejar sus activos –generalmente financieros- fuera del país, sin declararlos por la amenaza constante del Estado de la aplicación de impuestos realmente confiscatorios y sin un Poder Judicial que atienda o pueda resolver –con eficiencia y rapidez- esa anomalía del sistema tributario. De allí su necesidad de reforma, lo cual está acometiendo el actual gobierno argentino.

375 OLIVERO VILA, Matías. “La Argentina y el sistema tributario más gravoso del Mundo”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XLI, pag. 7, enero 2020.

2.2 LAS FIGURAS TRIBUTARIAS CONFISCATORIAS PERO CON APARIENCIA DE LEGALIDAD: EL IMPUESTO EXCEPCIONAL A LAS ALTAS RENTAS (OBLIGATORIO REVESTIDO CON EL ROPAJE DE LA SOLIDARIDAD).

Con la excusa del Covid se creó un tributo obligatorio pero que se lo paga “por solidaridad”³⁷⁶. Indudablemente una *contraditio in terminis*. La ley del Gobierno anterior creó un impuesto extraordinario (se dice por una única vez) denominado “Aporte Solidario” y que se calculó en función de los bienes en el país y en el exterior, existentes al 31.12.2019 que fueren superiores a un determinado importe (superior al equivalente a U\$S 2.000.000). La tasa del tributo fue descomunal: osciló en una escala progresiva por grados desde el 2% al 5,25%. Además, el Gobierno del señor Alberto Fernandez elevó las alícuotas con figuras que no voy a recordar en este trabajo pero que llevó la tasa global sobre el patrimonio a aproximadamente el 7%. Algo inaudito.

Este gravamen fue a todas luces inconstitucional por donde se lo analice pero colocó a los afectados en la necesidad de defender sus derechos ante la Justicia que en su mayoría, hasta donde sabemos, no lo cuestionó por la desconfianza en el Poder Judicial en la resolución de una cuestión como esta³⁷⁷.

376 Se trató de un aporte solidario con motivo de los efectos del Covid 19, pero es un tributo no coparticipable sino de asignación específica. El destino específico fue insólito: sólo el 20% se destina al equipamiento médico y todo lo relacionado con la medicina vinculada a controlar la pandemia. El 80% restante se destina a cuestiones ajenas al Covid 19 como es el subsidio de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, a las Becas Progresar, a los habitantes de los barrios populares identificados en el registro Nacional de Barrios Populares en Proceso de Integración Urbana (RENABAP) y a la exploración, desarrollo y producción de gas natural de YPF.

377 Aún cuando en Argentina existe una nutrida familia de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que fulminó la constitucionalidad de los tributos que se diseñan sobre bases impositivas ya pagadas (en los hechos, el contribuyente pagaría un nuevo Impuesto sobre los Bienes Personales) no se conoce que se haya cuestionado como tampoco que se hayan resuelto casos en favor del contribuyente.

2.3 MUCHOS ARGENTINOS VOTARON CON LOS PIES.

El economista americano Charles Tiebout acuñó la expresión “votar con los pies” para referirse a la situación en la que los ciudadanos manifiestan sus preferencias sobre ingresos y gastos públicos desplazándose al territorio que, por sus políticas públicas, mejor se ajustan o aproximan a sus preferencias. El panorama tributario argentino del Gobierno que administró el país hasta 2023 motivó que miles de contribuyentes argentinos buscaron fórmulas de diversa naturaleza expatriándose (en su gran mayoría a la República Oriental del Uruguay)³⁷⁸.

3. PROYECTOS DE REFORMA TRIBUTARIA EN ARGENTINA EN 2025.

El Gobierno Nacional a cargo del Presidente Javier Milei está impulsado varias simplificaciones de los procedimientos y estructuras en todos los órdenes, la tributaria en particular.

Con el propósito de simplificar el sistema tributario argentino y aliviar la carga formal de los contribuyentes una serie de medidas ya se pusieron en vigor. Mediante el Decreto N° 353/2025 y las Resoluciones

378 Estimaciones informales indican que 25.000 familias argentinas tomaron la radicación legal y fiscal en el Uruguay. Nuestro vecino país sancionó el Decreto 163/2020 el 11 de junio de 2020 para facilitar la residencia fiscal uruguaya: esta se puede obtener con la permanencia en dicho territorio por 60 días y una inversión del orden de los U\$S 380.000. Si no se realiza la inversión, la residencia se adquiere a los 183 días en el año calendario. A diferencia del argentino, el sistema tributario uruguayo es más previsible. No es un paraíso fiscal como tampoco se trata de un país no cooperante. La tramitación de la residencia fiscal uruguaya, la inscripción en la DGI uruguaya y la obtención del certificado de exoneración tributaria por 10 años (lo que coloquialmente denominan *tax holidays*) es simple de lograr. En otras palabras, el sistema fiscal uruguayo se caracteriza –para el expatriado– por lo siguiente: a) no se paga impuesto a la renta; b) no se paga impuesto patrimonial; c) el expatriado goza de una exoneración fiscal por 10 años; c) transcurrido ese lapso el sistema fiscal uruguayo es más contemplativo que el argentino: la tasa del impuesto a la renta es del 12% en tanto en Argentina del 35%; d) no rige el criterio de renta mundial (sólo se paga impuesto a la renta por lo producido en territorio uruguayo); e) no existe el impuesto sucesorio y no existen proyectos de aplicarlo de ninguna manera en dicho país y f) no existe ningún impuesto excepcional, ni a la riqueza, ni a las altas rentas.

Generales N° 5696, 5697, 5698 y 5699 de 2025, dictadas por la nueva Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) inician dicho proceso. El decreto del Poder Ejecutivo intenta terminar con **el contexto de cuatro décadas de alta presión fiscal sobre el sector formal, lo que habría incentivado el crecimiento de la economía informal**. Según el Gobierno, esta situación ha generado inequidades estructurales que afectan al desarrollo del país.

En ese sentido, la simplificación tributaria es una vía para aliviar la carga impositiva, facilitar el cumplimiento fiscal y permitir que más actores económicos puedan salir de la informalidad.

El Decreto N° 353/2025 establece:

1- *La simplificación de trámites de inversión y compra de bienes.*

El artículo 1° ordena la desregulación de todos los trámites vinculados a inversiones y adquisición de bienes, para adecuarlos a estándares internacionales de eficiencia y transparencia. El Banco Central de la República Argentina (BCRA) será la autoridad encargada de dictar las normas correspondientes.

2- *La declaración simplificada del Impuesto a las Ganancias.* A partir de los ejercicios fiscales iniciados el 1° de enero de 2025, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero -ARCA- podrá implementar, de manera gradual y opcional, un sistema simplificado para declarar el Impuesto a las Ganancias de personas humanas y sucesiones indivisas con rentas exclusivamente de fuente argentina. Esto busca reducir la carga administrativa y facilitar el cumplimiento tributario.

3- *La reducción de regímenes informativos y de fiscalización.* El Decreto citado encomienda a ARCA la simplificación de su normativa interna, en materia de regímenes de información, fiscalización y liquidación de gravámenes.

4- *La creación del Sistema de Finanzas Abiertas.* Se crea un Sistema de Finanzas Abiertas, mediante el cual personas humanas y jurídicas podrán compartir voluntariamente sus datos financieros con entidades del sistema financiero registradas en el Banco Central de la República Argentina (BCRA) para facilitar el acceso al crédito

y promover la competencia e inclusión financiera. El BCRA actuará como autoridad de aplicación, estableciendo parámetros y requisitos de seguridad.

5- **La prevención del lavado de activos.** El decreto también da intervención a la Unidad de Información Financiera (UIF) para que revise y eventualmente adecue su normativa en el plazo de 30 días, en función de las nuevas disposiciones, sin alterar las obligaciones vigentes en materia de prevención del lavado de dinero y financiamiento del terrorismo.

6- **Vigencia inmediata de las normas.** Las disposiciones entraron en vigencia con su publicación en el Boletín Oficial, el 23 de mayo de 2025.

7- **Actuación del Ministerio de Desregulación y Transformación del Estado.** La creación de éste Ministerio tiene por fin repasar la totalidad de las normas y procedimientos tortuosos en los más diversos ámbitos de la administración con el ánimo de simplificarlos. No se pueden detallar la cantidad de acciones que ya ha tenido pero constante e incesantemente está simplificando las obligaciones complejas creadas sin sentido.

4. TU DINERO, TU DECISIÓN.

Con esta expresión el Gobierno nacional –en momentos en que preparamos estas líneas- envió un proyecto de ley para su análisis y debate en el Congreso de la Nación con el propósito de que se sancione una ley que tiene por propósito estimular la utilización de dólares (no declarados) por los ciudadanos argentinos con la promesa que no serán sancionados.

El Gobierno nacional propone una medida tan discutida como esta convencido de que los ciudadanos argentinos que tienen su dinero ahorrado sin declarar lo han hecho así porque escaparon del régimen persecutorio impositivo del Gobierno anterior. El Presidente de la Nación textualmente expresó que “... nosotros creemos que aquellos

que fugaron el dinero no son delincuentes, sino que son personas que lograron escapar de la opresión tributaria de los políticos”³⁷⁹

Esta medida sería análoga a un blanqueo de capitales pero sin pago de impuestos. Tiene por único propósito liberar el uso de los dólares para que los ciudadanos sean libres de comprar bienes con su dinero que hasta ahora no puede utilizar porque no está declarado. De tal forma regresarían al mercado ese dinero oculto³⁸⁰. La medida persigue la remonetización de la economía con el dinero oculto y no declarado entendiendo que ello apuntalará el consumo y la actividad económica.

Las medidas concretas que se proyectan en el proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación se cuentan:

a) Flexibilizar la Ley penal cambiaria y la Ley de Procedimiento Tributario; para que no se persiga a los contribuyentes que deciden gastar e inyectar en el mercado sus tenencias en dólares estadounidenses no declarados.

b) Se derogará los regímenes de información: a fin de impedir que la propia Administración Tributaria (ARCA y las administraciones tributarias provinciales) fiscalicen a los contribuyentes que utilizan esas divisas.

c) Se eliminará el cruzamiento informáticos de transacciones importantes: con el mismo propósito indicado precedentemente.

d) Se subirán los umbrales de montos mínimos mensuales a partir de los cuales las entidades financieras y comercios deben informar a ARCA: con análogo propósito descripto precedentemente.

379 Discurso del presidente Javier Milei en el 42° Congreso del Instituto Argentino de Ejecutivos de Finanzas (IAEF).

380 El CEO de JP Morgan en la Argentina Facundo Gómez Minujín, aseguró recientemente en Expo EFI que existen US\$350.000 millones que los argentinos guardan en activos fuera del país o en efectivo fuera del sistema. El Presidente de la Nación, Javier Milei de igual forma ponderó que “las estimaciones oscilan entre 200.000 y 400.000 millones de dólares, es decir, entre el 33 o el 66% del PBI, algo que implica una inyección de fondos dentro de la economía que podría generar una aceleración de la tasa de crecimiento enorme”.

e) Se suben los importes mínimos que tipifican los delitos de evasión tributaria simple y agravada: para generar en el contribuyente la confianza en el sentido de que el Estado no los perseguirá penalmente.

f) Se proyecta reducir el plazo de prescripción de los poderes del Fisco nacional para fiscalizar estas operaciones: a fin de generar certeza en los contribuyente que se consolidará su derecho a no ser perseguido por la utilización de divisas no declaradas.

Estas acciones sólo se entienden si se considera lo ya expresado por el Presidente de la Nación: los ciudadanos argentinos han resguardado sus ahorros quitándolos del circuito legal en razón de que existen experiencias bien concretas en nuestra sociedad, desde la crisis del año 2001, en el sentido de que si las divisas son ingresadas al sistema bancario, sería probable la confiscación por parte del Estado (como ya ocurrió en la citada crisis) a lo que se suma una presión tributaria insostenible para cualquier contribuyente que quiera impulsar un negocio, industria o servicio. El Gobierno del signo anterior dio enormes muestras de conducirse en esa forma sin el menor respeto por el Estado Constitucional de Derecho.

5. CONCLUSIÓN.

La República Argentina se encuentra en un proceso de cambios económicos, sociales, políticos, tributarios y de todo orden de naturaleza radical. Estos cambios están en proceso de gestación. El Gobierno actual está dispuesto a terminar con muchos años de decisiones populistas imposibles de sostener sin aumentar la pobreza y marginalidad (la que ha crecido a niveles jamás visto en nuestro país).

Los cambios –puntualmente económicos y tributarios- están siendo acompañados por la población con un enorme esfuerzo y sacrificio de manera que su cristalización, concreción y aplicación

dependerá en gran medida del acompañamiento del electorado en los próximos tiempos.

HACIA UNA VISIÓN SISTÉMICA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ARGENTINO: ESTRUCTURA, REFORMAS Y DESAFÍOS CONTEMPORÁNEOS

Guillermo Teijeiro

INTRODUÇÃO

El régimen tributario argentino ha atravesado un proceso constante de transformación, marcado por reformas estructurales, coyunturas macroeconómicas críticas y presiones de carácter internacional. La coexistencia de tributos nacionales, provinciales y municipales dentro de un sistema federal impone una carga significativa tanto sobre los contribuyentes como sobre las administraciones fiscales. En este contexto, resulta imprescindible repensar el diseño institucional del sistema tributario para promover la equidad, eficiencia y sostenibilidad fiscal.

Este trabajo ofrece un análisis del sistema tributario argentino, poniendo el foco en su estructura, las reformas más relevantes de los últimos años y desafíos futuros, con especial atención a los impactos de la digitalización de la economía y la internacionalización de las bases imponibles.

1. ESTRUCTURA GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

1.1 FEDERALISMO TRIBUTARIO

La estructura del régimen tributario argentino refleja la complejidad propia de un sistema federal, donde los tres niveles de gobierno cuentan con potestades tributarias diferenciadas. Esta coexistencia ha sido abordada por las leyes de coparticipación federal en sus sucesivas versiones, las que, sin embargo, no han podido

evitar completamente fenómenos de superposición impositiva y de competencia fiscal ineficiente entre jurisdicciones.

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos establece el régimen por el cual la Nación y las provincias argentinas acuerdan la distribución de los recursos tributarios, compuesto por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con determinadas excepciones. Aunque las provincias conservan su potestad tributaria conforme al artículo 121 de la Constitución Nacional, dicha facultad se encuentra limitada por el principio de concertación y por el marco legal de coparticipación, que busca garantizar una administración armónica del federalismo fiscal.

El artículo 9 de la Ley 23.548 fija límites explícitos al poder tributario provincial, obligación que se extiende a las municipalidades que la conforman, al disponer que ninguna jurisdicción puede gravar hechos impositivos que se realicen fuera de su territorio o que afecten el comercio interjurisdiccional o internacional. Este precepto implica una prohibición de extraterritorialidad tributaria y de competencia fiscal desleal entre provincias. Asimismo, impide la creación de tributos con efectos discriminatorios, promoviendo un modelo de cooperación fiscal antes que de competencia agresiva.

Estos límites se vuelven particularmente relevantes en el caso de tributos provinciales como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) y el Impuesto de Sellos, que constituyen pilares de la recaudación local. En ambos casos, la jurisprudencia y la práctica administrativa han debido ajustarse a los principios rectores del federalismo fiscal.

El IIBB, por su carácter plurifásico y su aplicación sobre el mero ejercicio de actividades económicas, ha sido cuestionado por su efecto acumulativo y su impacto distorsivo en la cadena productiva. Para evitar conflictos de competencia, las provincias adheridas al Convenio Multilateral de 1977 distribuyen la base imponible entre jurisdicciones cuando un mismo contribuyente ejerce actividades en una, varias o todas sus etapas en dos o más provincias. Este instrumento de coordinación es una expresión concreta de los límites impuestos por la Ley de Coparticipación, que impide que las

provincias graven unilateralmente la totalidad de una operación con efectos interjurisdiccionales.

El principio de territorialidad en el ámbito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) constituye una de las limitaciones fundamentales a la potestad tributaria de las provincias. De acuerdo con este principio, las provincias sólo pueden gravar actividades económicas que se desarrollen —total o parcialmente— dentro de su ámbito territorial, ya sea por medio de establecimientos permanentes, agentes, medios materiales de operación, o por la producción de efectos económicos sustanciales en la jurisdicción.

Este principio tiene reconocimiento constitucional implícito en el sistema federal argentino, en concordancia con el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal (Ley 23.548), que prohíbe la imposición de tributos sobre hechos imponible ocurridos fuera de la jurisdicción provincial, y con el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional, que reserva al Congreso Nacional la regulación del comercio interjurisdiccional e internacional.

Con el avance de la economía digital, el principio de territorialidad del hecho imponible se ha vuelto más difusa, especialmente cuando los servicios son prestados de manera remota, automatizada o sin presencia física en el país o en la provincia. Frente a este desafío, varias jurisdicciones adoptaron medidas normativas para gravar a prestadores de servicios digitales extranjeros y a proveedores domiciliados en otras provincias. Es más, a partir del Consenso Fiscal 2017 y sus sucesivas actualizaciones, en especial con la suscripción de un nuevo Consenso Fiscal 2021 (que establece dejar sin efecto los compromisos no cumplidos en materia tributaria provincial asumidos en las concertaciones anteriores), muchas provincias introdujeron normas para gravar servicios digitales consumidos en su territorio, incluso cuando el prestador: (i) no tiene domicilio ni establecimiento en la provincia (ni siquiera en el país); (ii) no cuenta con representación ni presencia física; (iii) opera exclusivamente por medios digitales (plataformas, apps, streaming, cloud, etc.). Ejemplos incluyen a Netflix, Spotify, Google, Amazon Web Services, Meta, Uber, Airbnb,

entre otros. Para viabilizar la recaudación, las provincias recurrieron a mecanismos como: (i) sistemas de retención sobre tarjetas de crédito y débito (bancos actúan como agentes de recaudación); (ii) presunciones de localización del consumo (basadas en IP, domicilio del usuario, medio de pago); y (iii) aplicación de alícuotas especiales para servicios digitales transnacionales.

Estas medidas han generado tensiones constitucionales y conflictos interjurisdiccionales. Desde una mirada legal estricta, la aplicación del IIBB sobre prestadores sin presencia en la provincia plantea dudas de compatibilidad con el principio de territorialidad, en la medida en que: (i) no existe actividad económica desplegada en el territorio provincial; (ii) el prestador no ejerce acción alguna que pueda considerarse “hecho imponible territorialmente localizado”; (iii) el consumo del servicio, por sí solo, no justificaría la existencia del hecho imponible en la provincia, salvo que se configure un efecto económico sustancial y verificable en ella.

Aunque la jurisprudencia argentina no ha zanjado aun de forma definitiva el caso específico de los servicios digitales extranjeros en el IIBB, sí ha sido históricamente clara al limitar el alcance territorial del tributo.

A nivel local, también han surgido conflictos entre provincias cuando una de ellas pretende gravar servicios digitales prestados desde otra jurisdicción, sin que medie establecimiento local ni presencia significativa. Estas situaciones generan riesgo de doble imposición y de violación del Convenio Multilateral, cuyo objetivo es precisamente distribuir la base imponible entre provincias cuando existe actividad interjurisdiccional.

La expansión del IIBB hacia los servicios digitales prestados por no residentes o desde otras provincias ha desafiado los límites tradicionales del principio de territorialidad. Si bien hay una tendencia normativa a gravar el “consumo” donde se localiza el usuario, ello debe hacerse sin vulnerar: (i) el principio de legalidad tributaria; (ii) el principio de territorialidad del hecho imponible; (iii) la prohibición de extraterritorialidad del artículo 9 de la Ley 23.548 y

(iv) el régimen de distribución interjurisdiccional del Convenio Multilateral.

En suma, el desarrollo tecnológico ha impuesto la necesidad de repensar los criterios de localización de la actividad económica para fines fiscales, pero ello no puede hacerse a costa de los principios estructurales del federalismo tributario argentino. La constitucionalidad de estos gravámenes se encuentra aún en debate, y es probable que en el corto plazo la Corte Suprema deba pronunciarse sobre la validez de estas prácticas impositivas en el contexto digital.

En el caso del Impuesto de Sellos, las limitaciones impuestas por la Ley de Coparticipación Federal son aún más estrictas debido a su naturaleza formal. Este tributo sólo puede aplicarse a actos jurídicos instrumentados, es decir, exteriorizados en documentos públicos o privados que contengan en sí mismos la expresión completa del acuerdo de voluntades. Este requisito no es menor: constituye el llamado principio de instrumentalidad, que ha sido desarrollado y defendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) como elemento esencial para delimitar la competencia provincial.

De acuerdo con este principio, no puede aplicarse el impuesto sobre actos celebrados por correspondencia, aceptaciones tácitas o conductas concluyentes, por cuanto no existe un “instrumento” único, formal y verificable que permita identificar con claridad el hecho imponible.

En *Grainco*, la Corte sostuvo que los actos jurídicos perfeccionados por intercambio de cartas no configuran hecho imponible por falta de un instrumento único, careciendo de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones plasmadas en ellas. En *Gas Natural Ban*, se reafirmó que la aceptación implícita o tácita de condiciones no genera hecho imponible para el impuesto, por ausencia del soporte instrumental exigido legalmente.

Esta línea jurisprudencial refuerza dos ideas centrales: por un lado, el principio de legalidad tributaria exige que los hechos imponibles estén clara y previamente definidos en la ley; por otro, la jurisdicción territorial de las provincias no puede extenderse a actos

celebrados o con efectos relevantes fuera de su ámbito, aun cuando haya beneficios económicos indirectos.

1.2. IMPUESTOS NACIONALES

Los impuestos nacionales constituyen la fuente principal de recaudación del Estado. Se clasifican en función del objeto imponible en: (i) ingresos, beneficios y ganancias de capital: El Impuesto a las Ganancias es el tributo más relevante en esta categoría, aplicándose tanto a personas humanas como jurídicas. La legislación vigente ha evolucionado incorporando criterios de transparencia fiscal internacional, a través de regímenes como el CFC, siguiendo los lineamientos de la OECD; (ii) propiedad: Incluye el Impuesto sobre los Bienes Personales y el Aporte Solidario y Extraordinario (de aplicación en el período 2020). La función de este último fue esencialmente redistributiva, aunque la efectividad de su aplicación ha presentado desafíos significativos y una elevada litigiosidad; (iii) bienes y servicios: El Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa una proporción significativa de la recaudación total de este tipo de impuestos. Su diseño es regresivo, pero su aplicación es sencilla y generalizada. También se incluyen aquí impuestos internos, a los combustibles, y sobre servicios digitales; (iv) comercio exterior: Incluye derechos de importación y exportación, en muchos casos utilizados con fines extra-fiscales o de política económica; (v) seguridad social: A través de los aportes y contribuciones obligatorios, se financia el régimen previsional y de salud, aunque Argentina se caracteriza por un alto porcentaje de informalidad laboral que redundo en evasión de aportes y contribuciones; (vi) procedimientos: Se aplican mediante la Ley 11.683 y el Código Aduanero, estableciendo los lineamientos de fiscalización, determinación y sanciones.

1.2.1 IMPUESTOS PROVINCIALES

Los tributos provinciales responden a realidades fiscales diversas, generando asimetrías entre jurisdicciones. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el más distorsivo y representa la principal fuente de recursos subnacionales. Su base múltiple y la aplicación de alícuotas diferenciales ha sido objeto de críticas por su impacto sobre la actividad económica formal.

1.3. TASAS MUNICIPALES

Los municipios imponen tasas por servicios prestados (higiene y seguridad, uso del espacio público, publicidad, etc.). Sin embargo, su recaudación presenta altos costos administrativos y bajo cumplimiento voluntario, debido a la generalizada percepción de una deficiente contraprestación.

2.PRESIÓN TRIBUTARIA Y RECAUDACIÓN

La presión tributaria consolidada en Argentina oscila entre el 27% y 32% del PIB. Esta carga se distribuye desigualmente, con fuerte incidencia sobre el consumo y la actividad formal. Los impuestos indirectos predominan sobre los directos, y existe una elevada dependencia del IVA y de los aportes a la seguridad social. La evasión fiscal y el empleo informal siguen siendo obstáculos estructurales para una mayor progresividad y justicia tributaria.

2.1PRINCIPALES REFORMAS FISCALES (2016–2025)

Durante el periodo 2016-2025, se adoptaron reformas significativas orientadas a modernizar y transparentar el sistema tributario, muchas de ellas inspiradas en estándares internacionales

como el Plan de Acción BEPS de la OCDE. Dentro de este contexto, la reforma más relevante fue la Ley 27.430 de 2017.

2.2.LA REFORMA DE 2017

Esta ley reformuló el Impuesto a las Ganancias siguiendo los últimos lineamientos OECD, introdujo un nuevo régimen CFC, actualizó el concepto de establecimiento permanente, y adoptó medidas anti-elusión. En el IVA se amplió el alcance a servicios digitales B2C, y en el impuesto sobre combustibles se incorporaron criterios ambientales. Asimismo, se reformaron las normas de procedimiento y el Código Aduanero. Su implementación fue parcial, y su impacto se vio diluido por posteriores contrarreformas.

2.3.LAS REFORMAS EN MATERIA DE GANANCIAS

La reforma de 2017 introdujo cambios profundos que impactaron tanto en personas humanas como jurídicas, residentes y no residentes, y afectaron principios estructurales como la globalidad, la neutralidad, la capacidad contributiva y el criterio de fuente. A continuación, se detallan sus principales ejes, agrupados por temática, junto con las modificaciones posteriores y la situación normativa actual.

- Reconfiguración del tratamiento de las rentas de capital: el nuevo esquema cedular

La Ley 27.430 incorporó un sistema cedular para personas humanas que quebró el principio clásico de globalidad, al segmentar la renta según su naturaleza. Esta decisión se inscribe en la tendencia comparada que propende a gravar separadamente las rentas del trabajo y del capital. Se establecieron dos grandes cédulas: Una para rendimientos del capital mobiliario (intereses, dividendos, utilidades de FCI, etc.); y otra para ganancias de capital (enajenación de acciones, títulos, derechos, inmuebles, etc.).

Estas rentas quedaron sujetas a alícuotas proporcionales del 5% y 15%, lo que las desvinculó de la escala progresiva general y limitó el efecto redistributivo del impuesto. La medida tuvo como objetivo lograr mayor neutralidad e incentivo a la inversión, pero fue objeto de críticas por su efecto regresivo y por erosionar la coherencia estructural del impuesto como gravamen global sobre la renta neta.

- Reforma de la tributación societaria: alícuota, dividendos y renta pasiva del exterior.

- a. Reducción de la alícuota del impuesto corporativo y evolución normativa posterior

La Ley 27.430 preveía una reducción escalonada de la alícuota del impuesto a las ganancias de sociedades del 35% al 30% (ejercicios iniciados en 2018 y 2019) y al 25% desde 2020. Este esquema se complementaba con una retención sobre dividendos distribuidos del 7% y luego del 13%, con el objetivo de mantener una presión fiscal combinada similar a la previa, pero favoreciendo la reinversión de utilidades.

No obstante, la aplicación del nuevo régimen fue revertida por normas posteriores. Así, el Decreto 862/2019 postergó la baja al 25%; y la Ley 27.541 ratificó esta decisión. Finalmente, la Ley 27.630 (2021) derogó el esquema anterior y estableció un sistema progresivo de alícuotas, como sigue: (i) 25% para ganancias netas hasta \$5 millones; (ii) 30% entre \$5 y \$50 millones; y (iii) 35% para más de \$50 millones. Los montos de la escala son actualizados anualmente a partir del 1° de enero de 2022, considerando la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC).

Este esquema introdujo la progresividad en la imposición societaria, y consolidó una carga fiscal combinada de hasta el 43% en caso de distribución de utilidades, revirtiendo el espíritu pro-inversión de la reforma original.

- Régimen de transparencia fiscal internacional: renta pasiva de entidades controladas del exterior

La reforma introdujo un régimen de transparencia fiscal internacional para evitar el diferimiento de impuestos mediante la acumulación de rentas pasivas en vehículos offshore. Inspirado en las CFC rules recomendadas por la Acción 3 del Plan de Acciones BEPS de OCDE.

De acuerdo con el régimen CFC la ganancia de entidades extranjeras de cualquier tipo es imputable en el año fiscal en que finalice el ejercicio anual de aquellas a los accionistas, socios, partícipes, titulares o beneficiarios residentes, pro rata a su participación, siempre que se reúnan, conjuntamente, los siguientes requisitos:

- Los residentes en el país tengan en su conjunto una participación igual o superior al 50% en el patrimonio, los resultados o los derechos a voto en la entidad no residente

- Este requisito se considera cumplido si los sujetos residentes: i) poseen derecho a disponer de los activos del ente; ii) tienen derecho a elegir la mayoría de los directores o administradores y/o integran el directorio o la administración y sus votos definen las decisiones; iii) pueden remover a la mayoría de directores o administradores, o poseen un derecho actual sobre los beneficios del ente

- También se considera cumplido si el valor del activo del ente proviene al menos en un 30% del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina exentas para beneficiarios del exterior

- La entidad no disponga de los medios materiales y personales para realizar su actividad o los ingresos provengan de i) rentas pasivas en un porcentaje del 50% o más de los ingresos del ejercicio; ii) ingresos de cualquier tipo que generen gastos deducibles para sujetos vinculados residentes de Argentina, en cuyo caso serán imputables exclusivamente los resultados de estas rentas

- Que el importe efectivamente ingresado sobre la ganancia de la entidad en el país de su residencia sea inferior al 75% del impuesto

societario argentino. Esta condición se considera cumplida si la jurisdicción de la entidad es no cooperante o de baja o nula tributación (tributación efectiva menor a 18,75 – 75% de 25)

- Nuevas disposiciones sobre dividendos y utilidades

La Ley 27.430 incluyó una retención efectiva sobre dividendos distribuidos, que a partir de la ley 27.541 quedó fijada en el 7%; esta alícuota se aplica tanto el caso de personas humanas residentes como accionistas del exterior (personas humanas o jurídicas).

El sistema instituido aporta certeza jurídica y alinea la imposición con la efectiva percepción de la renta, pero genera una doble imposición económica, especialmente en contextos de alícuotas societarias elevadas, y ha sido criticado por obstaculizar la competitividad en escenarios de inversión extranjera.

- Reglas de precios de transferencia

Se reformó en profundidad el régimen de precios de transferencia, incorporando los métodos OCDE, reforzando la documentación obligatoria, y creando el reporte país por país (CbC). Este último se aplica a grupos multinacionales y permite a la ARCA (ex AFIP) analizar la asignación global de ingresos y funciones, conforme a la Acción 13 del Plan BEPS.

Estas herramientas configuran un sistema más sofisticado y alineado con el derecho tributario comparado, que fortalece la capacidad estatal para prevenir la erosión de la base imponible.

- Ampliación del concepto de fuente argentina y nuevo régimen de imposición a no residentes

La Ley 27.430 también modificó el régimen de imposición a no residentes, ampliando el concepto de renta de fuente argentina para incluir operaciones estructuradas desde el exterior que generan valor en el país.

a. Enajenaciones indirectas de activos locales.

Se incorporó un nuevo supuesto por el cual se considera de fuente argentina la ganancia derivada de la venta de participaciones en entidades extranjeras, si: (i) más del 30% de sus activos deriva de bienes situados en Argentina; (ii) el vendedor no residente poseía al menos el 10% del capital o votos de esa entidad; y (iii) la venta se produjo en los 12 meses previos.

Esta norma busca evitar la elusión vía ventas offshore de vehículos que controlan activos locales, siguiendo el Modelo OCDE (art. 13.4), aunque con un alcance más amplio (no limitado a inmuebles). Su aplicación puede verse restringida por convenios de doble imposición que no contemplen enajenaciones indirectas. La norma aplica para el caso de enajenación de acciones de sociedades extranjeras intermedias constituidas a partir del 1.1.18.

• Inclusión del concepto de EP en la ley del impuesto a las Ganancias

La Ley 27.430 introdujo una definición normativa expresa del establecimiento permanente (EP) en la Ley del Impuesto a las Ganancias, alineando por primera vez el concepto con los estándares internacionales del Modelo de Convenio de la OCDE y las recomendaciones del Plan BEPS. Esta incorporación tuvo como finalidad delimitar con precisión los supuestos en que un sujeto del exterior debe tributar en Argentina por las rentas atribuibles a su presencia o actividad económica significativa en el país.

La definición legal considera EP a todo lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza, total o parcialmente, actividades empresariales en la República Argentina. La norma incluye una lista ejemplificativa de configuraciones que califican como EP, entre ellas: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones de exploración o explotación de recursos naturales, y obras de construcción o montaje cuya duración exceda los seis meses. También se incluye como EP al agente dependiente que actúe por

cuenta del sujeto del exterior y tenga poder para concluir contratos en su nombre.

En contraposición, no se consideran EP las instalaciones destinadas exclusivamente a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como el almacenamiento, exposición o entrega de bienes, mantenimiento de inventarios, recopilación de información o similares. Esta distinción, que sigue de cerca el artículo 5 del Modelo OCDE, permite separar la actividad empresarial sustantiva de aquellas funciones que, por sí solas, no justifican el sometimiento al impuesto local.

En línea con la Acción 7 del Plan BEPS, la reforma también incorpora el criterio del agente independiente que no es tal, ampliando la noción tradicional de EP. Así, se considera que hay EP cuando una persona actúa habitualmente en nombre del sujeto del exterior, concluye contratos o desempeña un rol esencial en su negociación, y lo hace sin independencia jurídica ni económica efectiva. Esta previsión apunta a combatir estructuras elusivas basadas en agentes o representantes artificialmente independientes.

Desde el punto de vista fiscal, una vez configurado el establecimiento permanente, el sujeto no residente queda alcanzado por el impuesto a las ganancias sobre las rentas atribuibles al EP en Argentina, sean de fuente local o extranjera. El EP debe llevar contabilidad separada, y tributa conforme a las reglas aplicables a sujetos residentes, en cuanto resulte compatible.

La incorporación explícita del EP en la ley representa un avance relevante para la seguridad jurídica, la armonización internacional del sistema tributario argentino y el fortalecimiento del control fiscal sobre operaciones transfronterizas. Su aplicación práctica, no obstante, exige un enfoque funcional y sustancial, que identifique la presencia económica efectiva más allá de las formas jurídicas adoptadas.

• Tributación de la Economía Digital

La ley 27430 de reformas a la ley del impuesto a las ganancias y a otras leyes tributarias federales no incorporó la gravabilidad de los

servicios digitales en el impuesto a las ganancias, ni el concepto de establecimiento permanente digital, ni tampoco un impuesto digital o “equalization tax”.

En este contexto, entonces, los servicios digitales en el impuesto a las ganancias continuaron sometidos a las reglas de fuente propias de los servicios en general prestados por no residentes sin EP en la Argentina, esto es, gravados en el lugar donde se desarrollan, sin importar la residencia del receptor de los servicios o el lugar de pago. Esta regla general solo admite dos excepciones (i) que los servicios califiquen como asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (art. 13. Ley del impuesto a las ganancias), que no es un supuesto en general asimilable por su naturaleza a los servicios digitales típicos, o (ii) que los servicios impliquen la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior, supuesto previsto por el art. 14 de la ley del impuesto a las ganancias.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece una presunción específica de ganancia neta de fuente argentina, aplicable a ciertas rentas obtenidas por sujetos del exterior en actividades de proyección, reproducción o transmisión de contenidos audiovisuales. La norma dispone que se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado. Se aclara, además, que esta presunción resulta de aplicación incluso cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo.

Aunque originalmente pensada para espectáculos y medios tradicionales, esta disposición ha sido interpretada por la ex AFIP y por la Dirección Nacional de Impuestos como aplicable también a determinados servicios digitales, particularmente en el caso de la

publicidad digital audiovisual. Este criterio, como mencionaremos, es altamente cuestionable. Según aquel criterio, cuando una empresa argentina contrata publicidad para ser difundida a través de plataformas digitales como YouTube, Instagram o Facebook, y el contenido es visualizado en Argentina, se configura el supuesto alcanzado por el artículo 14, ya que se verifica una transmisión de imágenes y sonidos desde el exterior cuya explotación económica ocurre en el país.

Este criterio fue objeto de desarrollo por la Dirección Nacional de Impuestos en el cual se analizó el caso de los servicios de publicidad audiovisual digital provistos por Facebook. El dictamen sostuvo que, cuando existe un aprovechamiento económico en la Argentina – por ejemplo, cuando el público objetivo se encuentra en el país y la difusión del mensaje está orientada a un mercado local–, se configura renta de fuente argentina, y por ende corresponde aplicar el impuesto conforme a las presunciones específicas establecidas por la ley, en este caso, el artículo 14.

En ese contexto se inscriben los antecedentes de ex AFIP vinculados al mismo contribuyente. En una primera instancia, la AFIP (hoy ARCA) dictó un pronunciamiento favorable al contribuyente, admitiendo que los pagos efectuados desde Argentina por servicios de publicidad digital no generaban ganancia de fuente argentina, por no existir presencia local del prestador ni vinculación suficiente con una actividad realizada en el país. Esa interpretación fue coincidente con otros casos anteriores en los que se había expedido AFIP, entre otras, las consultas vinculantes presentadas por Netflix y por Amazon, respecto a los servicios digitales prestados desde el exterior. También en relación con el análisis del tratamiento de los servicios informáticos basados en la nube prestados desde el exterior, en la que se concluyó que esos servicios no se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias en Argentina, por no existir nexo territorial. Sin embargo, el criterio de la Resolución 54/18 fue revertido posteriormente, en línea con la interpretación de la Dirección Nacional de Impuestos en el Dictamen 80/18, ya mencionado, y en un segundo pronunciamiento la AFIP concluyó que los pagos efectuados por empresas argentinas

a Meta Platforms, por campañas dirigidas al mercado nacional, sí estaban alcanzados por el impuesto, dado que el beneficio económico derivaba de contenidos audiovisuales –anuncios, imágenes, video, sonido– orientados al público argentino, lo que encuadraba el supuesto en el artículo 14, y por tanto debía presumirse una ganancia neta del 50% sujeta a una retención del 35%, generando una carga efectiva del 17,5% sobre el total pagado.

Como anticipé, esta interpretación contiene un error extra-fiscal significativo. Ello en tanto la plataforma no transmite nada, a tal punto que es necesario que el cliente contrate a un tercero (ISP) para poder acceder al contenido de la plataforma en el exterior.

En cuanto a otras formas de economía digital, como las propias de la gig economy –por ejemplo, Uber o Airbnb–, el artículo 14 no resulta directamente aplicable, ya que su objeto no es la difusión de imágenes o sonidos, sino la intermediación entre oferentes y demandantes de servicios (transporte, alojamiento, etc.).

No obstante ello, la Dirección Nacional de Impuestos ha emitido un par de opiniones en materia de servicios digitales de intermediación, infundadas y contrarias a normas internas y convencionales argentinas. Basándose en una asimilación extravagante entre la actividad de intermediación digital desplegada fuera de Argentina por una plataforma de viajes compartidos operada desde los Países Bajos (Uber), y el negocio de transporte subyacente llevado a cabo localmente por terceros residentes que ofrecen sus servicios de transporte privado a través de la plataforma digital, la Dirección Nacional de Impuestos concluyó que la entidad que operaba digitalmente desde los Países Bajos y prestaba servicios para Argentina tenía un establecimiento permanente (“EP”) de servicios en Argentina bajo el tratado para evitar la doble imposición suscripto entre Argentina y Países Bajos, y la norma interna sobre EP de servicios en la ley del impuesto a las ganancias cuya redacción es similar (aunque aún más amplia) que aquélla.

La posición que ha mantenido el Fisco en el caso Uber consiste entonces en una desnaturalización del servicio digital y una

interpretación extensiva de las normas que regulan la configuración del EP de servicios, con el propósito de captar rentas obtenidas por entidades no residentes que prestan este tipo de servicios más allá de la potestad tributaria argentina bajo la ley del impuesto a las ganancias. Esta errónea posición es aplicada de forma parcial y arbitraria, puesto que no se ha pretendido aplicarla a otro tipo de servicios digitales de intermediación a los que se podría aplicarse el mismo criterio (e.g., servicios de intermediación digital en la contratación de servicios de alojamiento o servicios de intermediación digital en la contratación de servicios de turismo).

- Criptomonedas y activos similares

Desde la reforma introducida por la Ley 27.430 en adelante, el tratamiento de las monedas digitales y activos similares en el Impuesto a las Ganancias ha ido consolidándose en base a normas generales, reglamentaciones complementarias y criterios interpretativos tanto administrativos como doctrinarios.

Como criterios generales pueden incluirse los siguientes: (i) las ganancias están alcanzadas para sujetos empresas y personas humanas, (ii) las rentas son de fuente argentina cuando el emisor se encuentra domiciliado, establecido o radicado en el país; (iii) la renta de la enajenación se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el valor impositivo inicial correspondiente al ejercicio de la enajenación; (iv) las alícuotas aplicables del impuesto cedular varían según sus características; así si son emitidas en pesos sin cláusula de ajuste, se aplica una alícuota del 5%; si son emitidas en pesos con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, la alícuota aplicable sobre la renta gravable es del 15%. En el caso de contribuyentes del exterior (no residentes), pueden optar entre el 15% sobre la renta gravable (diferencia entre el precio de enajenación y el valor impositivo inicial) o el 13.5% sobre la renta bruta.

En cuanto a los intermediarios, la ex AFIP impuso un régimen informativo para exchanges y billeteras virtuales locales, que deben reportar movimientos, saldos y datos de los usuarios. Si bien no existe

aún un régimen de retención específico para estos sujetos, podrían quedar comprendidos como agentes cuando canalizan pagos al exterior o intermedian en operaciones sujetas a imposición.

- Capitalización exigua: Limitación a la deducción de intereses

El régimen de capitalización exigua (thin capitalization) establece una limitación parcial a la deducción de intereses por deudas contraídas con partes vinculadas del exterior y, en algunos casos, con terceros independientes, cuando se supera cierto umbral de endeudamiento respecto del resultado fiscal. Su finalidad es evitar la erosión de la base imponible del impuesto a las ganancias mediante el exceso de financiamiento externo, particularmente en contextos de integración económica internacional, donde los grupos multinacionales pueden trasladar beneficios a jurisdicciones de menor imposición.

La Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019) establece que los intereses y otros gastos financieros devengados por deudas con partes vinculadas del exterior, así como con entidades independientes cuando el acreedor goce de un régimen fiscal privilegiado o se ubique en una jurisdicción no cooperante, solo serán deducibles hasta el equivalente del 30% del resultado impositivo del ejercicio, antes de deducir intereses y amortizaciones (EBITDA fiscal). Se trata de una regla de carácter general, objetiva, de aplicación ex ante, y cuya lógica sigue los lineamientos de la Acción 4 del Plan BEPS de la OCDE.

Los aspectos principales del régimen pueden resumirse del siguiente modo: (i) sujetos alcanzados: toda persona jurídica residente que devengue intereses por deudas con partes vinculadas residentes o no residentes, o con acreedores no vinculados pero residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación; (ii) rentas afectadas: intereses y gastos financieros que generen deducciones fiscales. Quedan comprendidas también las actualizaciones, ajustes por inflación, comisiones y demás cargos vinculados a la financiación; (iii) límite de deducción: se permite deducir hasta el 30% del resultado impositivo del ejercicio, calculado antes de intereses y amortizaciones. Si el monto deducible supera ese tope, el excedente puede ser deducido en

los cinco ejercicios fiscales siguientes, sujeto al mismo límite anual. El resultado impositivo es determinado conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias, sin considerar quebrantos de ejercicios anteriores; (iv) excepciones: la limitación no aplica en los siguientes casos: a) entidades financieras; b) empresas de leasing, c) fideicomisos financieros; d) el monto que no exceda los intereses ganados; e) cuando la relación entre los intereses y la ganancia neta resulte igual o inferior al ratio del grupo económico al que pertenece la entidad por pasivos contraídos con terceros independientes y su ganancia neta; o f) cuando se demuestre que el beneficiario de los intereses ha tributado efectivamente sobre tales rentas

Relación con normas de precios de transferencia: la limitación por capitalización exigua es complementaria al análisis de precios de transferencia. Aun cuando los intereses estén a valor de mercado (*arm's length*), pueden resultar no deducibles parcialmente si superan el límite porcentual del 30% del EBITDA fiscal.

En resumen, el régimen del artículo 85 párrafo 4° y siguientes impone una limitación cuantitativa a la deducibilidad de intereses en cabeza de sujetos locales altamente apalancados, buscando proteger la base imponible nacional ante estructuras de financiamiento abusivas o fiscalmente ventajosas. Su funcionamiento exige un análisis técnico del EBITDA fiscal, del encuadre del acreedor, y de los aspectos contractuales de la deuda.

- MLI y abuso de CDIs

Bajo el MLI, Argentina adoptó “principal purpose test” (PPT) y la cláusula de limitación de beneficios (LoB) simplificada. El MLI ha sido ratificado por el Congreso de la Nación, pero aún no se halla vigente pues está pendiente el depósito con la OCDE. Es de destacar que los mismos estándares han sido incorporados en CDIs recientes, tales como los vigentes con Chile (art. 24), México (art.28), y Brasil (Protocolo Modificatorio), art. 27. Otros como el CDI con Emiratos Árabes Unidos (art. 25) solo prevén una cláusula de limitación de beneficios simplificada (Lob).

- Precios de Transferencia: Sexto Método / Exportación de Commodities (bienes con cotización en mercados transparentes)

Régimen Anterior a la ley 27.430

El régimen resultaba aplicable a operaciones de exportación a través de intermediarios internacionales. En tal contexto, si el intermediario internacional (i) no poseía presencia real en su jurisdicción, (ii) su principal actividad producía ganancias pasivas o ganancias de intermediación de o a Argentina o con otros miembros del mismo grupo económico, (iii) las ganancias de intermediación en operaciones con otros miembros del mismo grupo económico superan el 30% del monto de operaciones del año, el “mejor método” de precio de transferencia era el precio prevaleciente a la fecha de embarque de la mercadería, salvo que el precio convenido a la fecha de celebración del contrato hubiese sido mayor.

Régimen previsto en la Ley 27.430

Este régimen es aplicable tanto para operaciones de exportación como importación, a través de un intermediario internacional, cuando i) el intermediario internacional está vinculado al exportador o importador argentino, o la entidad local y exportador/importador final en el exterior está vinculados, y ii) cuando el intermediario está ubicado en jurisdicción no cooperante o de baja o nula tributación. En tales casos se aplica el Precio Comparable de Mercado (CUP) al tiempo de la celebración del contrato si: la remuneración del intermediario es *arm's length*; y los contratos se registran ante la ex AFIP (hoy ARCA). Si estos requisitos se incumplen o el cumplimiento es defectuoso, se desestima el precio pactado con el intermediario y se ajusta según el valor de cotización del bien del día del embarque de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte, incluidos los ajustes de comparabilidad. Es decir, se ha pasado a un régimen más flexible que abandona la rigurosidad del régimen anterior.

2.4 REFORMAS EN MATERIA DE IVA A LOS SERVICIOS DIGITALES B2C

La Ley 27.430 incorporó un nuevo supuesto de gravabilidad vinculado a la prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes a consumidores finales residentes en la Argentina. Hasta entonces, este tipo de operaciones no se encontraba alcanzado por el tributo cuando el prestatario no era responsable inscripto, lo que generaba un tratamiento fiscal asimétrico en perjuicio de los prestadores locales.

A partir de la reforma 2017, se incorporó un nuevo inciso e) al artículo 1° de la Ley de IVA, mediante el cual se consideró alcanzada por el impuesto “la prestación de servicios digitales realizada por un sujeto residente o domiciliado en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país”, aun cuando el prestatario sea un consumidor final no inscripto (servicios digitales B2C). De este modo, se adoptó el criterio de destino, que es el que impera en la normativa internacional para gravar el consumo digital.

La propia ley incorporó una definición normativa de servicios digitales, incluyendo una enumeración no taxativa de actividades comprendidas. Entre ellas se encuentran: la provisión de contenidos digitales (películas, música, libros electrónicos), el acceso a plataformas de streaming, la descarga de aplicaciones y juegos, el almacenamiento en la nube, la publicidad digital y los servicios automatizados de enseñanza o entrenamiento. Se excluyen los servicios prestados con intervención humana directa, como asesoramientos individualizados o servicios profesionales a medida, en tanto su prestación no sea totalmente automatizada.

Para que el servicio se considere alcanzado por el impuesto, basta con que la utilización o explotación efectiva ocurra en la República Argentina. Esto se verifica a través de la localización del usuario, medios de pago utilizados o la dirección IP del dispositivo desde el cual se accede al contenido, criterios todos contemplados en la reglamentación.

A fin de garantizar la aplicación efectiva del impuesto, el esquema de percepción fue diseñado para operar a través de intermediarios financieros locales, como tarjetas de crédito y entidades bancarias, facultándose a la administración tributaria a designar agentes de percepción entre los emisores de tarjetas, procesadores de pago y plataformas que operan con residentes argentinos. A tales fines, la ARCA publica periódicamente una lista de prestadores del exterior alcanzados, entre los que se encuentran empresas de servicios de streaming, almacenamiento, software y publicidad digital.

Cuando el prestador no se encuentra inscripto en el país – situación que constituye la regla – el impuesto es percibido directamente del consumidor final en el momento del pago, y liquidado por el agente designado. En consecuencia, el IVA no es facturado por el prestador extranjero, sino que recae económicamente sobre el usuario local, bajo un mecanismo de inversión del sujeto pasivo adaptado al modelo B2C.

Este nuevo esquema respondió a la necesidad de adaptar el sistema tributario a los desafíos de la economía digital, ampliar la base del impuesto y preservar la equidad competitiva frente a operadores locales que sí se encontraban alcanzados por el tributo. Además, representó una manifestación concreta de las recomendaciones de la Acción 1 del Plan BEPS de la OCDE, y se alinea con medidas adoptadas en otras jurisdicciones, como la Unión Europea, Chile, México y Uruguay.

En la práctica, el régimen ha demostrado ser eficaz desde el punto de vista recaudatorio, aunque plantea desafíos en materia de detección de nuevos prestadores, actualización de los listados de prestadores, e ingreso del impuesto en transacciones en las que no interviene un agente de percepción designado.

2.5 LEY DE CONSENSO FISCAL

La Ley 27.429, sancionada el 22 de diciembre de 2017, aprobó el Consenso Fiscal celebrado entre el Estado Nacional, las provincias (con excepción de San Luis) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El objetivo original de ese acuerdo era armonizar el sistema tributario nacional y subnacional, reducir progresivamente la presión fiscal distorsiva –en particular en materia de Ingresos Brutos y Sellos–, y consolidar compromisos de responsabilidad fiscal en el ámbito del gasto público provincial.

El Consenso preveía metas anuales de reducción de alícuotas entre los años 2018 y 2022, orientadas a disminuir la carga fiscal sobre actividades productivas, eliminar exenciones discriminatorias, racionalizar los regímenes de retención y percepción, y fomentar la competencia tributaria leal entre jurisdicciones. Asimismo, incluía compromisos de desistimiento de acciones judiciales por parte de las provincias contra el Estado Nacional y de adhesión a la Ley de Responsabilidad Fiscal.

No obstante, la implementación de estos compromisos encontró desde el inicio importantes obstáculos, tanto por el deterioro fiscal de las cuentas provinciales como por la crisis macroeconómica que se profundizó a partir de 2018. En ese contexto, las partes comenzaron a renegociar los términos del acuerdo. La primera manifestación formal fue la Addenda de septiembre de 2018, que permitió cierta flexibilidad para las provincias más comprometidas financieramente, aunque sin alterar los pilares estructurales del régimen.

Posteriormente, en diciembre de 2019, se firmó un nuevo Consenso Fiscal, que nunca fue aprobado por el Congreso Nacional. Su objetivo era suspender por un año las reducciones comprometidas en materia de alícuotas de ingresos brutos y sellos. Si bien este acuerdo no tuvo vigencia legal plena, reflejó el viraje en la política fiscal interjurisdiccional a partir del cambio de administración nacional.

Ese cambio se consolidó con la suscripción del Consenso Fiscal 2020, que significó un cambio de rumbo estructural. Se suspendieron

las reducciones de alícuotas, se liberó a las provincias de la obligación de eliminar tratamientos preferenciales, y se las autorizó a crear nuevos tributos dentro de su jurisdicción, siempre que no interfirieran con bases imponibles de tributos nacionales. En la práctica, ello implicó una desarticulación del esquema armonizador de 2017 y una ampliación de la autonomía fiscal provincial.

En 2021, un nuevo consenso, mantuvo la suspensión de las metas de reducción hasta el 31 de diciembre de 2022. Este acuerdo ratificó el criterio de no imponer limitaciones uniformes sobre las provincias respecto de sus tributos, e incluso reconoció expresamente la autonomía de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para definir su propia política fiscal, en el marco de la controversia por la coparticipación.

Asimismo, a través del Consenso Fiscal 2021 se acordó dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas en los consensos fiscales anterior (2017, 2018, 2019 y 2020), siendo solamente exigibles aquéllas cuyo cumplimiento se hubiere efectivizado al momento de la suscripción de este acuerdo.

En tal sentido, en la actualidad las provincias y la CABA han restablecido plenamente su facultad de definir sus propios esquemas tributarios, lo que ha conducido a una creciente fragmentación normativa en materia de ingresos brutos, sellos, tasas locales y regímenes de percepción. Este proceso ha significado un retroceso respecto del principio de armonización fiscal y simplificación del sistema, que había sido el eje vertebral del consenso original.

La situación vigente puede caracterizarse como un retorno a un sistema de sistemas cerrados, con alta presión fiscal efectiva, multiplicidad de padrones, duplicación de retenciones y una marcada heterogeneidad normativa que impacta negativamente en la actividad formal, la inversión y la equidad horizontal entre contribuyentes.

3. ÚLTIMAS REFORMAS 2024

En 2024, el Congreso Nacional argentino aprobó una serie de reformas fiscales significativas, agrupadas en la denominada “Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos”, y la conocida como “Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes”. Estas leyes introdujeron cambios sustanciales en diversos aspectos del sistema tributario argentino.

3.1 RÉGIMEN DE INCENTIVO PARA GRANDES INVERSIONES (RIGI)

El Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) tiene como objetivo fomentar inversiones de gran escala en sectores estratégicos de la economía argentina. El régimen se estructura sobre beneficios tributarios, aduaneros y cambiarios de amplia proyección, combinados con un marco de estabilidad normativa de hasta 30 años.

Pueden acceder al RIGI los denominados Vehículos de Proyecto Único (VPU), que deben ser personas jurídicas constituidas en la Argentina específicamente para la ejecución de un único proyecto elegible bajo el régimen o Sucursales Dedicadas, establecidas a ese mismo efecto. Estos VPU deben tener como objeto exclusivo la implementación y explotación del proyecto, y estar registrados formalmente ante la autoridad de aplicación del régimen. La inversión mínima requerida para acceder es de USD 200 millones, conforme al cronograma comprometido.

El RIGI define con precisión los sectores estratégicos en los que deben enmarcarse los proyectos para acceder a sus beneficios. A continuación, se detallan los sectores y las actividades comprendidas: (i) foresto industria: incluye actividades cuyo principal insumo es la madera, abarcando desde la implantación de bosques hasta la industrialización de productos derivados. (ii) turismo: Comprende actividades relacionadas con servicios de hospedaje y alojamiento,

orientadas a fomentar el desarrollo turístico; (iii) infraestructura: engloba la construcción de estructuras físicas, redes y sistemas necesarios para logística y transporte (vial, terrestre, marítimo, fluvial, portuario, ferroviario y aeroportuario), proyectos de esparcimiento, funcionamiento de servicios públicos y servicios de interés público, como asistencia sanitaria, salud, educación, telecomunicaciones, defensa y seguridad, (iv) minería: incluye actividades de prospección, exploración, desarrollo, preparación, extracción y explotación de sustancias minerales comprendidas en el Título I de la Ley 1.919, así como los procesos establecidos en el inciso b) del artículo 5 de la Ley N.º 24.196. (v) tecnología: abarca la producción de bienes y servicios tecnológicos innovadores en áreas como biotecnología, nanotecnología, movilidad basada en nuevas tecnologías de motorización, tecnologías de transición energética, industria aeroespacial y satelital, industria nuclear, industria del software, industria robótica, inteligencia artificial, e industria armamentística y de defensa; (vi) siderurgia: comprende actividades de industrialización y procesamiento del mineral de hierro, acero y sus aleaciones, para la obtención de productos en formas primarias y elaboradas; (vii) energía: incluye actividades de generación, almacenamiento, transporte y distribución de energía eléctrica de fuentes renovables y no renovables; producción de otras energías bajas en carbono; bioenergía; y la captura, transporte y almacenamiento de dióxido de carbono; (viii) petróleo y Gas: abarca construcción de plantas de tratamiento, plantas de separación de líquidos de gas natural, oleoductos, gasoductos y poliductos, e instalaciones de almacenamiento, transporte y almacenamiento de hidrocarburos líquidos y gaseosos, petroquímica, incluyendo la producción de fertilizantes, y refinación, producción, captación, tratamiento, procesamiento, fraccionamiento, licuefacción de gas natural y transporte de gas natural destinado a la exportación de gas natural licuado, y exploración y explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos costa afuera.

Los beneficios generales del régimen son múltiples y convergen en brindar estabilidad, reducción de costos fiscales y mejoras en la

competitividad financiera de los proyectos. En materia tributaria, aduanera y cambiaria, se garantiza estabilidad fiscal por 30 años. En materia aduanera, se otorga exención de derechos de importación, tasa de estadística y tributos conexos para bienes de capital e insumos. En materia cambiaria, se establece un esquema progresivo de disponibilidad de divisas: 20% en el primer año, 40% en el segundo, y 100% desde el tercero. A partir del tercer año, las exportaciones del proyecto estarán exentas de derechos de exportación.

En cuanto a los beneficios tributarios específicos, los VPU tributan el impuesto a las ganancias con una alícuota reducida del 25%, inferior a la general del 35%. Se permite la amortización acelerada de bienes de uso afectados al proyecto, lo que reduce la base imponible en los primeros ejercicios y mejora la tasa interna de retorno. Los quebrantos generados en la fase de inversión pueden trasladarse por 10 años, duplicando el plazo ordinario previsto en la ley del impuesto a las ganancias. También se admite la deducción plena de intereses de financiamiento y diferencias de cambio vinculadas al proyecto, sin limitaciones por capitalización exigua. El 100% del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios es computable como pago a cuenta del impuesto a las ganancias. En materia de IVA, los saldos técnicos generados en la etapa de inversión pueden convertirse en certificados de crédito fiscal transferibles, aplicables por los proveedores al pago de otros tributos nacionales. Finalmente, se establece la no aplicación de futuras restricciones fiscales a los VPU, mientras se mantenga la afectación exclusiva al proyecto, reforzando así el principio de previsibilidad normativa.

Este conjunto de beneficios transforma al RIGI en un instrumento fiscal integral para atraer inversión productiva de gran escala, con seguridad jurídica, beneficios económicos sustanciales y un horizonte de largo plazo para la planificación empresarial.

3.2 SINCERAMIENTO DE ACTIVOS

La Ley 27.743 estableció un Régimen de Regularización de Activos, comúnmente conocido como “blanqueo de capitales”, que permitió a los contribuyentes declarar voluntariamente bienes y tenencias no declaradas, tanto en el país como en el exterior, al 31 de diciembre de 2023.

Las tasas contempladas dependían de la fecha de acogimiento al régimen según el siguiente cronograma:

Etapas 1: Adhesión hasta el 8 de diciembre de 2024. La presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto debían realizarse hasta el 6 de diciembre de 2024. La alícuota aplicable era del 5% sobre el excedente de USD 100.000.

Etapas 2: Adhesión desde 9 de noviembre de 2024 y hasta el 7 de febrero de 2025. La declaración jurada y el pago del impuesto debían efectuarse hasta el 7 de marzo de 2025. La alícuota en esta etapa fue del 10%.

Etapas 3: Adhesión desde el 8 de febrero de 2025 y hasta el 7 de mayo de 2025. La presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto debían realizarse hasta el 6 de junio de 2025. La alícuota aplicable en esta etapa fue del 15%.

La falta de ingreso del pago adelantado dentro de las fechas indicadas causaba el decaimiento automático de la manifestación de adhesión al régimen y excluía al contribuyente de todos los beneficios previstos en el mismo.

El programa se extendió hasta el 7.5.25 e implicaba: i) el perdón de impuestos omitidos y cualquier reclamo civil o penal por delitos fiscales, de control de cambios o aduaneros originados y/o asociados con los activos sincerados y el no cumplimiento de obligaciones a ellos asociadas. La ex AFIP reglamentó este régimen mediante la Resolución General 5528/24, estableciendo los procedimientos para la adhesión.

3.3 REFORMA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La Ley 27.743 introdujo modificaciones sustanciales en el Impuesto a las Ganancias, principalmente orientadas a reinstaurar la imposición sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones, que anteriormente se encontraban excluidas bajo un régimen cedular. Esta reforma derogó el esquema anterior e incorporó nuevamente estas rentas en el régimen general del impuesto a las ganancias, bajo la categoría de “Ingresos Personales – Trabajo en Relación de Dependencia y Otros”.

A partir de julio de 2024, se fijaron nuevos mínimos no imposables: \$1.800.000 mensuales para contribuyentes solteros y \$2.200.000 mensuales para contribuyentes casados con dos hijos. Se restableció la escala progresiva tradicional, con alícuotas que oscilan entre el 5% y el 35%, aplicables sobre el excedente de los importes deducibles. Estas escalas y deducciones se actualizarán semestralmente, en los meses de enero y julio, utilizando el Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el INDEC, comenzando esta actualización automática en enero de 2025.

Además, la ley eliminó varias exenciones que estaban vigentes hasta diciembre de 2023, tales como la exención del Sueldo Anual Complementario (SAC), de bonos por productividad y similares, y de las guardias obligatorias del personal de salud. Estas remuneraciones pasaron a estar plenamente alcanzadas por el impuesto.

Para evitar impactos fiscales retroactivos por la reinstauración del tributo en el segundo semestre del año, se dispuso una deducción especial transitoria, que neutralizara el efecto del impuesto correspondiente al período enero-junio de 2024. De este modo, los trabajadores no tributarían por las rentas percibidas durante ese semestre bajo las nuevas escalas.

3.4 REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

La Ley 27.743 también introduce cambios en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Incluyendo (i) la reducción de las alícuotas progresivas, unificándolas para todos los bienes, sin distinción entre los ubicados en el país o en el exterior; (ii) el establecimiento de una tasa única del 0,25% a partir del año 2027, tras un esquema de reducción gradual, y (iii) la implementación de un régimen especial de ingreso anticipado del impuesto para los períodos fiscales 2023 a 2027, con beneficios para los contribuyentes cumplidores.

3.5 REFORMA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO)

La reforma del Monotributo, también contemplada en la Ley 27.743, incluyó el incremento de los límites de facturación anual en más del 300%, permitiendo que más contribuyentes permanezcan en el régimen, la eliminación de la distinción entre prestaciones de servicios y venta de bienes para la categorización, y el reingreso de los contribuyentes excluidos desde enero de 2024.

4. CONCLUSIONES

Desde la sanción de la Ley 27.430 en diciembre de 2017, la arquitectura del impuesto a las ganancias corporativo en Argentina ha atravesado un proceso de transformación estructural, caracterizado por una tensión persistente entre objetivos de competitividad internacional, suficiencia recaudatoria y equidad tributaria. A lo largo del período 2017-2024, la evolución normativa revela una dinámica oscilante entre la búsqueda de modernización del sistema y las urgencias fiscales coyunturales.

La Ley 27.430 constituyó un punto de inflexión al introducir reformas profundas inspiradas en estándares internacionales, en particular las recomendaciones del Plan BEPS de la OCDE. Entre sus ejes más relevantes se destacan la adopción de nuevas reglas de transparencia fiscal (CFC), de limitación a la deducción de intereses bajo el régimen de capitalización exigua (art. 85), la reformulación de presunciones de fuente argentina, aplicadas pretorianamente a determinados servicios digitales transfronterizos como la publicidad digital y los servicios de streaming (art. 14), y la reconfiguración del sistema de imposición de dividendos. Asimismo, se dispuso una reducción progresiva de la alícuota del impuesto corporativo del 35% al 25%, acompañada de un tributo complementario sobre la distribución de utilidades, régimen que fue parcialmente revertido en ejercicios posteriores, mediante la sanción de una escala de alícuotas corporativas progresivas de entre el 25% y el 35%, y el mantenimiento del impuesto sobre los dividendos.

El período 2018–2023 estuvo signado por vaivenes en la implementación de estas reformas, en gran parte como consecuencia de las restricciones fiscales, la alta inflación y la inestabilidad macroeconómica. La postergación de la baja de alícuotas, la reinstauración de alícuotas plenas del 35% y la persistente carga tributaria indirecta sobre las sociedades limitaron la eficacia de los cambios iniciales. La falta de una normativa integral sobre economía digital y la dificultad en aplicar los criterios de fuente y retención en entornos desmaterializados generaron también un campo fértil para la litigiosidad.

Con la sanción de la Ley 27.742 en 2024 (RIGI), se retomó un enfoque selectivo de incentivo fiscal, orientado a atraer grandes inversiones mediante la reducción de alícuotas (25%), amortización acelerada, estabilidad fiscal por 30 años y beneficios cambiarios y aduaneros complementarios. Este régimen opera como una excepción potente al régimen general, basado en la noción de proyectos de alto impacto, aunque genera interrogantes en términos de equidad horizontal y federalismo fiscal.

En paralelo, la Ley 27.743 introdujo un conjunto de medidas fiscales con impacto indirecto en el universo corporativo, incluyendo el restablecimiento del impuesto a las ganancias sobre las rentas de cuarta categoría (sobre los ingresos personales) y la ampliación del universo de contribuyentes mediante la eliminación de exenciones. Si bien estas medidas apuntan a reforzar la recaudación, su diseño refuerza la dependencia del sistema tributario respecto del impuesto a las ganancias como fuente principal de ingresos, sin resolver las distorsiones estructurales del sistema impositivo argentino, como la multiplicidad de tributos indirectos y los costos fiscales del régimen de retenciones al exterior.

En suma, la evolución del impuesto a las ganancias corporativo en el período 2017-2024 refleja una combinación de avances normativos —alineados con los estándares internacionales—, retrocesos pragmáticos por razones fiscales, y un uso creciente de regímenes promocionales excepcionales, como el RIGI, que tensionan el principio de igualdad tributaria. El sistema actual presenta una configuración dual: por un lado, un régimen general gravoso, fragmentado y litigioso; por otro, esquemas preferenciales que intentan corregir parcialmente sus rigideces. La consolidación de una tributación corporativa más eficiente, equitativa y sustentable requiere avanzar hacia una reforma estructural, que combine coherencia técnica, estabilidad normativa y una visión de desarrollo productivo de largo plazo.

Finalmente, esta evolución debe ser comprendida en el marco de un federalismo fiscal fuertemente desbalanceado. Mientras el impuesto a las ganancias constituye un tributo nacional compartido con las provincias, las jurisdicciones subnacionales continúan ejerciendo una presión fiscal creciente sobre la actividad empresarial, principalmente a través del impuesto sobre los ingresos brutos y múltiples tasas municipales. El carácter acumulativo, plurifásico y carente de ajuste por costos de este tributo provincial convierte a los ingresos brutos en uno de los factores más distorsivos del sistema impositivo argentino. Asimismo, la proliferación de tasas municipales sin una clara contraprestación genera incertidumbre jurídica y costos

operativos adicionales para las empresas, especialmente aquellas que operan en múltiples jurisdicciones. En ausencia de un esquema debidamente coordinado de armonización tributaria, las reformas al impuesto a las ganancias --por sí solas-- resultan insuficientes para mejorar la competitividad sistémica, debiendo inscribirse en una estrategia integral que contemple la simplificación y racionalización de la carga tributaria total a nivel nacional, provincial y municipal.

En perspectiva, una reforma tributaria integral debería orientarse a la convergencia de un sistema más simple, neutral y competitivo. En el plano del impuesto a las ganancias, resulta necesario revisar la dualidad entre regímenes generales y promocionales, avanzando hacia una alícuota única moderada, con reglas claras de deducción de costos, tratamiento uniforme de la renta corporativa y personal, y esquemas anti-elusión eficaces, pero técnicamente razonables. En el caso del IVA, urge la eliminación de saldos técnicos estructurales, la unificación de alícuotas y la mejora de los mecanismos de reintegro para exportadores e inversiones.

En el contexto internacional se requiere la inmediata internalización del ya aprobado MLI o Instrumento Multilateral OCDE, con la emisión de textos consolidados de los CDIs comprendidos (17), la ampliación de la red de convenios con un plan estratégico que comprenda aquellas jurisdicciones de donde sea dable esperar un mayor nivel de FDI atendiendo los intereses de la Nación, y los niveles de comercio e inversión con los potenciales cocontratantes, y la adopción de medidas defensivas (QDMTT), al menos, en el contexto del GloBE Pilar II de la OECD, a efectos de evitar la aplicación de la norma IIR en los casos de imposición efectiva menor al umbral del 15%, si fuera el caso.

En relación con la economía digital transfronteriza, el desafío reside en lograr que los servicios digitales prestados desde el exterior, como la publicidad online, el streaming o las plataformas de intermediación, tributen razonablemente en la Argentina sin activar represalias fiscales por parte de jurisdicciones como Estados Unidos, conforme los artículos 891 y 896 del Internal Revenue Code.

Para ello, se requiere una normativa técnicamente sólida que priorice criterios de conexión económica, aceptados internacionalmente. Frente al estrepitoso fracaso del Pilar I de la OECD, podría pensarse en una solución acorde a la tradición latinoamericana (retención en la fuente) en línea con el artículo 12 B del Modelo ONU, en la medida que esa solución reciba una suficiente aceptación internacional como para sostener que existe una *opinio iuris* en torno a su aplicación. En cualquier caso, esta solución está disponible convencionalmente, en la medida que sea posible negociar su inclusión en futuros CDIs.

A nivel subnacional, el impuesto sobre los ingresos brutos debería ser reemplazado gradualmente por un tributo basado en el valor agregado, sea este aplicado a nivel provincial o nacional, i.e., como una sobre alícuota del IVA nacional recaudada por el gobierno federal y atribuida directamente a las provincias en función del valor agregado provincial, evitando así la actual acumulación de gravámenes en cadena.

En el plano municipal, es imprescindible establecer pautas uniformes y constitucionalmente exigibles sobre tasas, limitadas a una contraprestación real y medible.

Finalmente, se requiere una mayor institucionalidad para coordinar la política fiscal interjurisdiccional, incluyendo la reformulación del régimen de coparticipación federal, pendiente desde el año 1996, que preserve la autonomía provincial sin erosionar la base imponible nacional ni afectar la racionalidad económica de las inversiones productivas.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA. Código Aduanero. Ley n.º 22.415, de 1981. Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/normativa>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Fallos: Grainco S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa. Disponible en: <https://www.csjn.gov.ar/>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Gas Natural Ban S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa. Disponible en: <https://www.csjn.gov.ar/>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS. Dictamen n.º 80/2018. Servicios digitales y renta de fuente argentina. Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/economia>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS. Resolución 54/18 – Caso Meta (Facebook). Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/economia>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS – INDEC. Índice de Precios al Consumidor (IPC). Disponible en: <https://www.indec.gob.ar>. Acceso en: 23 jul. 2025.

ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMÍA. Listado de prestadores alcanzados por el IVA digital. Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/economia>. Acceso en: 23 jul. 2025.

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital. París: OCDE, 2017. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/>. Acceso en: 23 jul. 2025.

OCDE. Pillar One and Pillar Two Blueprints: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. París: OECD Publishing,

2020. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acceso en: 23 jul. 2025.

OCDE. Action 13: Country-by-Country Reporting – Transfer Pricing Documentation. París: OECD, 2015.

OCDE. Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions. París: OECD, 2015.

OCDE. Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. París: OECD, 2015.

A PROGRESSIVIDADE DO IRPF: A TRIBUTAÇÃO DE RENDA NO BRASIL ENTRE A JUSTIÇA FISCAL E A DESIGUALDADE

Sara Maria do Nascimento Honório ³⁸¹

Lavinya Gabriele Soares de Jesus ³⁸²

Izabela Alves Drumond Fernandes ³⁸³

RESUMO

A tributação da renda no Brasil é debatida sob a perspectiva da justiça fiscal e da redução das desigualdades sociais.

Apesar do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) ser teoricamente progressivo, tendo suas alíquotas aumentadas conforme a renda, surge o questionamento se a sua estrutura atual cumpre efetivamente o papel de redistribuição de riqueza. Diante disso, o presente capítulo analisa a perspectiva da progressividade do IRPF, que molda o respectivo tributo, não ser, na prática, efetivamente observada, face a justiça social. Nesse viés, cumpre ressaltar que o IRPF tem como prerrogativa trazer uma equidade tributária na população, uma vez que ele incidirá somente na renda tributável, sem causar um déficit no contribuinte para a sua própria subsistência. Dessa forma, tendo como objeto de pesquisa o IRPF, utiliza-se o método de abordagem dedutivo, o método de procedimento histórico-comparativo e a técnica de pesquisa bibliográfica, de modo a qualificar o estudo e o entendimento acerca desse imposto e das problemáticas que o envolvem. Portanto, urge-se entender sobre o funcionamento do tributo, a sua aplicação e as repercussões econômico-sociais, sobretudo nas classes econômicas de baixa e média renda, as quais, historicamente, sofrem um impacto econômico maior que os abastados.

381 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes - MG, sarahonorio128@gmail.com;

382 Graduanda do Curso de Direito da Unimontes - MG, lavinyajesusuni@gmail.com;

383 Doutoranda. Mestra em Direito. Professora no curso de Direito da Unimontes - MG, izabeladrumond@hotmail.com;

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas, Progressividade, Reforma Tributária.

ABSTRACT

Income taxation in Brazil is debated from the perspective of tax justice and the reduction of social inequalities. Although the Personal Income Tax (IRPF) is theoretically progressive, with its rates increasing according to income, the question arises as to whether its current structure effectively fulfills the role of wealth redistribution. In view of this, this chapter analyzes the perspective of the progressivity of the IRPF, which shapes the respective tax, not being effectively observed in practice, in view of social justice. In this perspective, it is important to emphasize that the IRPF has the prerogative of bringing tax equity to the population, since it will only be levied on taxable income, without causing a deficit for the taxpayer for his own subsistence. Thus, having the IRPF as the object of research, the deductive approach method, the historical-comparative procedure method and the bibliographic research technique are used in order to qualify the study and understanding of this tax and the problems that surround it. Therefore, it is urgent to understand how the tax works, its application and its economic and social repercussions, especially in the low and middle income classes, which, historically, suffer a greater economic impact than the wealthy.

Keywords: Personal Income Tax, Progressivity, Tax Reform.

INTRODUÇÃO

A tributação da renda é uma das bases dos sistemas fiscais, a qual orienta a política tributária. Ela reflete tanto na capacidade contributiva dos indivíduos quanto nos princípios da igualdade e da justiça. O Imposto de Renda da Pessoa Física (IPRF), de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), é baseado no princípio da progressividade, que busca tributar mais quem ganha

mais. Verifica-se, no entanto, que a atual carga tributária sobre as faixas de menor renda são desproporcionais em relação à sua capacidade econômica, o que perpetua as desigualdades sociais.

Diante disso, o presente estudo busca retratar acerca do imposto sobre a renda e seu desenvolvimento no âmbito internacional e nacional. Nessa perspectiva, aborda-se, sobre a exação perante a renda das pessoas físicas diante da progressividade prevista na atual conjuntura do sistema tributário e sua perspectiva de mudança por meio do Projeto de Lei nº 1.087 de 2025. A relevância dessa temática consiste no fato de haver construções estatísticas e literárias que denotam acerca de um impacto regressivo do IRPF na renda da população em vulnerabilidade econômica, como as pessoas da classe de baixa renda e as pessoas de classe média.

Nesse viés, a problemática discutida deve-se ao fato de que a base de cálculo atual do IRPF, que incidirá diretamente na renda do trabalho, abrange grupos economicamente diversos com a mesma alíquota, isto é, por exemplo, uma pessoa que recebe R\$ 4. 664,68, pagará o mesmo que alguém que recebe milhares de reais. Diante disso, nota-se a questão de uma desigualdade social aprofundada pelo sistema tributário brasileiro que repercute, diretamente, na vida econômica do contribuinte.

Sob esse entendimento, o objetivo geral deste capítulo consiste em analisar o questionamento sobre a possível regressividade tributária do IRPF e, diante de uma resposta assertiva da indagação, compreender a viabilidade teórica e prática de uma possível reforma do atual sistema tributário sobre este imposto, por meio do projeto de lei supracitado.

Para tanto, o trabalho foi dividido em três seções. A primeira delas retrata uma perspectiva geral e história do tributo em análise, compreendendo o seu surgimento, implementação no âmbito nacional, normatização e cobrança.

A segunda seção disserta acerca das teorias da Tributação Ótima e da Crítica da Tributação, as quais contribuem para um amadurecimento da tributação sobre a renda, já que, segundo elas,

o imposto deve observar a equidade tributária e a pessoalidade do sujeito passivo, de modo a produzir uma justiça fiscal efetiva. Diante disso, passa-se para uma comparação com as premissas expostas pelas teorias com a realidade brasileira, constando-se se a prática nacional é considerada justa tributariamente.

Nesse sentido, verifica-se se há uma desconformidade da atual tabela do IRPF perante as alíquotas progressivas e as suas bases de cálculo. Se houver esse descompasse, o impacto tributário é maior nas classes economicamente desfavorecidas, sendo irrisória a taxação sobre as classes economicamente favorecidas. Com base nisso, analisa-se a (in)viabilidade do PL nº 1.087/2025 como uma possibilidade de alterar a tabela do IRPF e de garantir um sistema tributário que, direta ou indiretamente, contribua para o estabelecimento de equidade e justiça fiscal.

Finalmente, na última seção, insta-se compreender o impacto econômico-distributivo que a ausência de reformas específicas e efetivas, até o presente momento, frente a exação do IRPF, tem na vida do sujeito passivo desse imposto. Nessa perspectiva, denota-se se a progressividade, teoricamente, vigente sobre a cobrança do respectivo imposto é, de fato, observada na busca pelo ideal de justiça e de equidade fiscal no contexto tributário nacional. Dessa forma, inquirindo-se acerca de como a realidade apresentada afeta, diretamente, o poder aquisitivo do contribuinte economicamente vulnerável, e, conseqüentemente, a concretude de uma vida digna e plena constitucionalmente prevista a este, há a percepção da relevância em se estabelecer implementações legislativas que denotem um verdadeiro potencial redistributivo na dinâmica da cobrança do IRPF.

Portanto, a fim de atingir esses objetivos, usa-se como método de abordagem, o dedutivo, já que se parte de princípios e ideias gerais, como leis, estudos e dados, de modo a entender a parte específica acerca do IRPF e sua progressividade. O método de procedimento é o histórico-comparativo, uma vez que se observa o desenvolvimento do referido imposto no âmbito internacional e nacional, comparando esses dois momentos e fazendo, também, uma comparação acerca

da atualidade e de uma possível perspectiva de mudança tributária, tendo como base o histórico tributário brasileiro. Enfim, utiliza-se como técnica de pesquisa deste estudo, a bibliográfica, isso pois o estudo foi baseado na análise de documentos, artigos, legislações, livros, reportagens e discussões pertinentes acerca do IRPF.

1. HISTÓRICO E CONCEITO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

A presente seção retrata um panorama história do tributo desde o seu surgimento na Inglaterra até a sua implementação no Brasil. Assim, compreender-se-á os seus elementos intrínsecos para sua cobrança. Para tanto, denota a noção generalizada dos principais aspectos vinculados ao IR, tais como competência, fato gerador, base cálculo, alíquotas, sujeito passivo, bem como dos princípios que regem a sua cobrança perante o contribuinte.

1.1 ORIGEM HISTÓRICA DO IMPOSTO DE RENDA

O surgimento do imposto sobre a renda tem divergências quanto ao momento e local de sua criação. Por exemplo, no século XV na Inglaterra, houve tentativas para instituir este imposto. Contudo, os documentos e registro confiáveis só conseguem constatar o início desta jornada a partir do ano de 1799. A história conta que a Inglaterra tentou de diversas formas e em momentos diferentes instituir essa modalidade de tributo, pois a aceitação dessa taxaçaõ pela população, no início, era desfavorável, tanto pelo receio da novidade quanto pelo medo do confisco, que seria permanente e não momentâneo (Nóbrega, 2014).

O momento ideal para o estabelecimento desse tributo foi diante de uma calamidade social, a qual necessitava de um maior recolhimento de subsídios ao Estado Inglês: a Guerra Napoleônica. A

ideia de que foi necessária uma guerra para o surgimento desse tributo foi desenvolvida por Philip Ridd, o qual aduz que:

War generates additional spending, which has to be funded by the Exchequer. It is well known that the Napoleonic Wars were responsible for the invention of Income Tax in 1799. Other major wars have also spawned new taxes. In the First World War Excess Profits Duty was created and it produced a quarter of the total wartime tax revenue³⁸⁴ (Ridd, 2004, p. 101).

Verifica-se que há uma rigidez social no estabelecimento dos impostos, e, no caso específico, no imposto sobre a renda, sendo que essa resistência somente é destituída durante períodos conturbados de guerra. Diante disso, tendo como fato que foi a Guerra Napoleônica que proporcionou o ambiente para a discussão acerca desse tributo, nota-se que ele foi instituído inicialmente como uma alteração por meio do aumento da carga tributária de um outro imposto já, anteriormente, instituído. Dessa forma:

Os contribuintes foram divididos em três classes: 1. Na primeira, estavam os que possuíam criadagem, carros e cavalos, ou seja, os supostamente mais ricos. 2. Na segunda, a base de cálculo era medida em relógios, cães e janelas. Eram os contribuintes com razoável patrimônio. 3. A terceira se baseava na habitação. Atingia os contribuintes provavelmente mais pobres que os das duas classes anteriores. Estavam isentas as rendas anuais inferiores a sessenta libras anuais. As alíquotas variavam de 1/120, para renda anual de

384 A guerra gera gastos adicionais, que precisam ser financiados pelo Tesouro. É sabido que as Guerras Napoleônicas foram responsáveis pela invenção do Imposto de Renda em 1799. Outras grandes guerras também geraram novos impostos. Na Primeira Guerra Mundial, foi criado o Imposto sobre Lucros Excedentes, que representava um quarto da receita tributária total dos tempos de guerra. (Tradução livre)

sessenta a sessenta e cinco libras, a 1/10, para renda anual superior a duzentas libras. Os contribuintes com renda anual superior a duzentas libras eram convidados a fazer contribuições voluntárias, sem prejuízo ao valor do imposto devido. (Nóbrega, 2014, p. 18).

Com essa tentativa de criar um imposto sobre a renda de forma disfarçada, uma vez que estava incluído em outra modalidade tributária, houve a possibilidade de ser, posteriormente, aprovado o imposto sobre a renda, como tributo autônomo, em 1799, pois sua exação já estava sendo defendida no Poder Legislativo. No primeiro momento, “a taxa era de 10% para renda total acima de 60 libras, no ano. O imposto podia ser pago em até seis quotas” (Nóbrega, 2014, p. 19).

Contudo, apesar desse estabelecimento inicial do tributo, ele sofreu diversas alterações e revogações durante o século, inclusive motivadas pelos períodos de crise e guerra, os quais, quando cessados, retiravam a urgência e a necessidade do imposto sobre a renda. Estes períodos, por outro lado, quando presentes, proporcionavam argumentos para uma reimplantação do imposto, a fim de haver uma maior arrecadação por parte do Estado, no momento de necessidade nacional. Essa trajetória tributária inglesa de vindas e idas com o imposto começou em:

Em 1802, o imposto sobre a renda foi suprimido, não por causa da demissão de Pitt, que ocorrera pouco antes, mas como consequência da paz transitória entre Inglaterra e França. Um ano após, as hostilidades recomeçaram. Novamente, o imposto sobre a renda foi lembrado como fonte de recursos. Addington, que foi o sucessor de Pitt, restabeleceu o imposto em 1803, com uma série de aperfeiçoamentos [...] Apesar do bom resultado, o imposto sobre a renda havia sido instituído como forma de angariar receita

para financiar a guerra. Não havia clima político para mantê-lo e foi novamente suprimido em 1816 [...] A Inglaterra passou por um período de crises e déficits orçamentários. Em 1842, Robert Peel, que chefiava o governo nos primeiros anos da era vitoriana, restabeleceu o imposto sobre a renda, apesar de, em outras épocas, ter sido feroz crítico e adversário intransigente desse tributo. Foi aumentado o limite de isenção e a tributação recaiu para renda anual superior a 150 libras. O Parlamento inglês concordou com o retorno do imposto, acreditando que seria suprimido, quando o caixa do tesouro permitisse. Há registro de discursos de políticos e ministros que se comprometiam a extinguir o imposto, quando fosse possível. Em 1852, o imposto foi suspenso. Retornou no ano seguinte. Mais uma vez um conflito internacional motivou a cobrança do imposto de renda e o aumento das alíquotas. Dessa vez, foi a Guerra da Crimeia (Nóbrega, 2014, p. 19-20).

Diante dessas idas e vindas do referido imposto, observa-se que as situações que motivavam o seu ingresso e o aperfeiçoamento de sua instituição eram as crises políticas que o país passava, tanto internamente quanto externamente. Isso demonstra que a resistência dos cidadãos com relação a proteção da sua renda e fortuna somente era flexibilizada quando havia momentos de crise, os quais demonstravam a importância de uma arrecadação tributária maior por parte do Estado para efetivar a proteção nacional.

Essa modalidade tributária foi exportada para diversos países, sendo um deles a Alemanha, a qual, na época, era parte da Prússia, pois ainda não tinha havido a sua independência. A Prússia estabeleceu, em 1820, “a declaração do imposto de renda como base para a tributação do contribuinte numa alíquota fixa de 3%” (Zilveti, 2012, p.347). Ela também destituiu esse imposto, como a Inglaterra, por motivos de insatisfação popular, sendo que ele foi estabelecido

posteriormente, inclusive com a instituição da tributação direto na fonte. O desenvolvimento dessa modalidade de tributo iniciou com:

o ministro das finanças da Prússia conduziu, em 1890, uma reforma no sistema tributário. Um novo imposto de renda foi a primeira proposta para o parlamento, implementado efetivamente em 1891. O imposto de renda prussiano passou a ser cobrado em 1891, com uma alíquota de 0,6%, progressivamente até 4%. O imposto era cobrado de duas formas, o *Klassensteuer* e *Klassefizierte Einkommensteuer*. Esse imposto era de competência dos estados e não do Império. Notável o interesse posterior desse imposto pelo governo central, quando ele passou a ser uma importante fonte de arrecadação. O *Klassensteuer* era lançado em cada comuna por uma comissão eleita pelo conselho comunal. O *Einkommensteuer* era imposto pessoal de superposição, pois gravava toda a espécie de rendimento, qualquer que fosse sua constituição, natureza ou origem (Zilveti, 2012, p. 347).

Mesmo sendo estabelecido, inicialmente de competência estadual, o imposto tornou-se posteriormente estratégico para o governo central, salientando a dinâmica histórica de centralização de receitas tributárias. Ao longo dos anos, esse tributo passou por diversas alterações até chegar no modelo atual, em que o imposto sobre a renda busca analisar a capacidade contributiva, arrecadando a riqueza de forma diferente em cada caso.

O imposto de renda alemão trata, na atualidade, de arrecadar em formas distintas a riqueza do contribuinte. A simplificação e a tributação de fonte são mecanismos amplamente utilizados [...]. Os contribuintes de maior renda respondem por 95,5% da arrecadação do tributo. Graças a um sistema bem estruturado de progressividade, 10%

dos contribuintes respondem por 53% do imposto de renda arrecadado na Alemanha (Zilveti, 2012, p. 349-350).

Nota-se que a exportação do imposto de renda pela Inglaterra auferiu no desenvolvimento dessa modalidade tributária vinculada com a perspectiva de gerar receita para o fisco, concomitantemente, com um respeito à capacidade contributiva, à vedação ao confisco e à busca de simplificar a arrecadação, como foi abordado, anteriormente, no sistema alemão.

Ademais, a França também estabeleceu o imposto sobre a renda na década de 1910. Este país, semelhantemente aos outros, também passou por diversas transformações para estabelecer, enfim, esse encargo tributário. Em um breve aspecto histórico, houveram tentativas, por volta dos Séculos XVIII e XIX, em regulamentar o imposto sobre a renda, baseando-se, sobretudo, na experiência inglesa. Essa passagem histórica inicia:

No final do século XVII e início do XVIII, a França criou um tributo cobrado em função da classe social. Foi logo extinto. Em 1710, Luís XIV instituiu o dixième que incidia sobre os rendimentos das pessoas físicas com uma alíquota de 10%. Mais tarde, em 1749, o dixième transformou-se em vingtième e a alíquota foi reduzida para 5%. A concessão de diversas isenções e a falta de uma administração adequada descaracterizaram a proposta inicial. Consoante o professor Seligman, o dixième e o vingtième foram meras sombras de um Imposto de Renda [...] As tentativas de implementação do imposto sobre a renda na França se arrastaram pela segunda metade do século XIX e início de século XX [...] Nos últimos vinte anos do século XIX, foram vários projetos para implementar o imposto de renda na França, a maior parte inspirada na bem sucedida experiência inglesa (Nóbrega, 2014, p. 21).

Nesse sentido, percebe-se a semelhança entre os países citados, os quais tiveram o alicerce legal inglês com o qual se basear. Essa globalização do tributo permitiu o seu aprofundamento teórico, pois sua instituição foi, ao longo do tempo, elaborada tendo como panorama uma efetivação de justiça tributária com relação a fortuna, uma vez que esse tributo analisa a capacidade contributiva do sujeito passivo. A primeira aplicação, no solo francês, desse encargo foi em 1916 e permanece até hoje, por meio de um sistema progressista e com origem nos rendimentos (Nóbrega, 2014).

Além disso, cumpre ressaltar a aplicação desse tributo nos Estados Unidos da América (EUA), devido à influência norte-americana na construção política e econômica do Estado Brasileiro durante os primórdios da sua consolidação como país independente. Semelhantemente aos outros países, o imposto sobre a renda só foi efetivamente aceito em situações de calamidade, as quais, nesse caso, ocorreram durante a Guerra de Secessão (Nóbrega, 2014). Assim,

Nos EUA, o primeiro imposto de renda foi introduzido durante a Guerra Civil e arrecadado pelo recém criado Bureau of Internal Revenue, órgão do Departamento do Tesouro Americano. O mote político utilizado para sua implantação foi o de distrair a atenção do contribuinte açoitado pela carga desproporcional do imposto de consumo. Extinto em 1872, o imposto de renda ressurgiu décadas depois, num movimento político liderado pelos democratas e populistas do sul e do oeste, ressentidos com o poder da bem sucedida indústria republicana do leste americano [...] Em 1913 [...] o imposto de renda veio a ser implantado nos EUA, com a retificação da Emenda 16 da Constituição (Zilveti, 2012, p. 351).

Paralelamente, esse imposto também teve altos e baixos, sendo interrompido, suspenso e restabelecido em diversos anos. Sendo que, somente em 1913, houve uma instituição constitucional do

imposto sobre a renda, considerado como uma das únicas maneiras para evitar discussões doutrinárias e jurisprudenciais (Zilveti, 2012). Ele foi positivado pela Emenda **nº 16, a qual** pressupõe que: “The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration³⁸⁵” (*Bill of Rights Institute*, 2025, s.n.). Portanto, nota-se que para garantir a permanência dessa modalidade tributária, no caso específico dos Estados Unidos da América, foi preciso uma emenda constitucional, devido a maior independência legal e organizacional que os estados possuem com relação ao governo central, assim somente uma norma constitucional seria observada de forma equânime em todo o país.

Dessa forma, com a exploração e aprofundamento dessa temática pelos países, o Brasil teria um arcabouço comparativo, com o qual se inspirar para iniciar a sua própria positivação do imposto sobre a renda.

1.2 IMPLEMENTAÇÃO DO IRPF NO BRASIL

O Brasil teve a primeira disposição relativa à ideia do imposto de renda durante o Reinado de Dom Pedro II, com a Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que fixou a despesa e orçou a receita do Império para o exercício de 1843 a 1845 (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966). Além disso, estabeleceu um imposto progressivo apenas às pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos, conforme disposto abaixo:

Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei. § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, fição

385 O Congresso terá o poder de estabelecer e cobrar impostos sobre a renda, de qualquer fonte derivada, sem repartição entre os vários Estados e sem levar em conta qualquer censo ou enumeração. (Tradução livre)

sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte: De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento De 6:000\$ (Brasil, 1843, s.n.).

Percebe-se, pelo visto, que a iniciativa foi atingir somente quem recebia dos cofres públicos, o que demonstra a restrição e a redução de possíveis contribuintes. Contudo, apesar dessas limitações, essa ideia foi apenas o início de um longo debate acerca da instituição de um tributo sobre a renda, o que demonstra que essa lei foi pioneira no seu aspecto temporal, considerado a situação dos países abordados anteriormente, e no aspecto material, em virtude do elitismo, do classicismo e da escravatura que reinava durante o Brasil Império (Nóbrega, 2014).

Posteriormente, houve uma nova tentativa de obter novos recursos por meio da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, a partir da ocorrência da Guerra do Paraguai (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966). Contudo, essa lei ainda focava nas pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos, apesar de instituir uma isenção para quem recebia o valor inferior a 1:000\$000, conforme preceitua o art. 22 da lei retromencionada (Brasil, 1867). Nesse viés, o Brasil se aproximou das experiências perpassadas pelo mundo internacional, já que ele também estava atrelado com o desenvolvimento do imposto sobre a renda frente as situações governamentais de urgência em arrecadações de proventos.

Houve diversas tentativas de instituir o imposto sobre a renda durante o final do Segundo Reinado, principalmente por meio do Ministro da Fazenda, Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, o qual enfrentou as mesmas dificuldades experienciadas anteriormente pelos outros países, quais sejam: o receio do confisco, o medo da complexidade do imposto e de sua execução, a baixa qualidade

administrativa para fiscalizá-lo e arrecadá-lo e o descostume da população com um tributo que incidisse diretamente na sua renda. Dessa maneira, o seu projeto de lei não foi convertido, assim como também não o foi o projeto feito pelo Conselheiro Lafayette, Ministro da Fazenda, em 1883 (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966).

Entretanto, apesar desses obstáculos, há de se considerar a posição feita por Ruy Barbosa em 1891. O posicionamento asseverava que a atenção governamental estava focada, principalmente, nos impostos indiretos, pois estes são mais maleáveis e possuem resultados imediatos, o que deixava o imposto sobre a renda em segundo plano de discussão. Além disso, o imposto direto deveria preservar o mínimo necessário para a existência das classes mais desfavorecidas financeiramente (Barbosa, 1891). Assim, foi vislumbrada a necessidade de instituição de impostos que, de fato, levassem em consideração, os rendimentos apurados pelos contribuintes.

Diante disso, no Brasil-República houve a tentativa de mudar o quadro de impostos majoritariamente indiretos, por meio da Lei nº 2.919, de 1914, a qual propunha uma alíquota mais elevada sobre os vencimentos do Presidente da República, dos Senadores, dos Deputados e do Ministro de Estados. Houve também a proposta do Deputado Otávio Rocha que previa incidência do imposto sobre renda líquida maior que 6:000\$000 até 30:000\$000, com alíquotas variáveis de 1 a 10%, fazendo também dedução a título de encargo por família, na proporção de 5% por pessoa (Nóbrega, 2014).

Ressalta-se que nenhuma dessas perspectivas normativas vingou, mas elas foram fundamentais para aguçar a intelectualidade dos parlamentares e doutrinadores brasileiros para o momento de criação efetiva do imposto de renda. Nesse viés, finalmente, em 31 de dezembro de 1922, nasceu o imposto de renda na República dos Estados Unidos do Brasil, instituído pela Lei nº 4.625, em seu art.31, o qual estatui que:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.

I- As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II- É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III- será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:

- a. impostos e taxas;
- b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
- c. perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que taes perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão deducção de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em

elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis) (Diário Oficial da União, 1922, s.n.).

Diante disso, a primeira tentativa brasileira de regulamentar o imposto sobre a renda foi normatizada no respectivo artigo e seus incisos, demonstrando-se, então, a dificuldade para positivá-lo e também a infertilidade técnica com relação ao novo tributo. Ademais, houve a regulamentação dos Serviços de Arrecadação do Imposto de Renda e também o primeiro Regulamento do Imposto sobre a Renda, ambos necessários para a construção do sistema arrecadatório do tributo e de suas características bases como contribuinte, ano-base, rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não tributáveis, deduções, locais de entrega, prazo de entrega, lançamento, pagamento, retificação do lançamento, reclamação do lançamento e fiscalização (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966).

Posteriormente, decorreu-se a evolução desse sistema até ele chegar a como ele é estabelecido na atualidade. Esse desenvolvimento histórico é configurado pela instituição da Secretaria da Receita Federal, em 1968; pelo primeiro Processamento Eletrônico do Imposto de Renda, em 1967; pela Inscrição da Tributação Simplificada do Imposto de Renda sobre Pessoa Física, em 1975; pelo início da campanha publicitária do leão, a qual associou o imposto de renda com o rei da selva devido as suas características de justiça e de esperteza, em 1980 e pela instituição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2007 (Nóbrega, 2014).

Outrossim, houve mudanças nas legislações correspondentes ao imposto de renda e também nas tabelas sobre as bases de cálculo, as alíquotas e as deduções. Por fim, com a redemocratização pós 1964, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) institucionalizou o IR, em seu art. 153, III, e, em seu §2º, dispõe os critérios da generalidade, universalidade e progressividade do tributo, caracterizando como um imposto de competência da União. Além disso, esse também é disposto em legislações específicas, como se percebe no trecho seguinte:

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis n. 7.713/88 e n. 9.250/95, entre outras, sendo que a IN RFB n. 1.500/2014 “dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas”. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por sua vez, tem suporte nas Leis n. 8.981/95 e n. 9.430/96, entre outras. A IN RFB n. 1.700/2017 detalha o seu regime. O Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração tanto do IRPF como do IRPJ e é designado RIR/2018 (Paulsen, 2025, p.455).

Diante da trajetória que culminou na implementação do IRPF, verifica-se que se trata de um tributo consolidado no nosso sistema tributário. Atualmente, encontra-se plenamente configurado, executado e fiscalizado na realidade dos contribuintes. Portanto, pontua-se a maneira como o imposto de renda é conceituado, caracterizado e abordado quanto aos seus pontos principais e específicos, tais como competência para sua imposição, fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, dentre outros.

1.3 NOÇÕES GERAIS DO IRPF

O IRPF, de maneira geral, é um tributo federal que incide, diretamente e anualmente, sobre a renda do contribuinte, o qual possui finalidade, majoritariamente, fiscal. O referido imposto é regido pelos princípios da generalidade, uma vez que todos estão sujeitos a ele; da universalidade, visto que abrange todo um conjunto de rendas, de proventos e de rendimentos; e, por fim, da progressividade, já que tem suas alíquotas variáveis de acordo com a base de cálculo de cada contribuinte de modo a conferir, pelo menos em tese, uma maior equidade fiscal. É um imposto lançado por homologação e que se submete ao regime geral da legalidade tributária e, tão somente, da anterioridade anual (Mazza, 2025).

Perante o exposto, depreende-se que o imposto de renda se trata de tributo de competência da União no que se refere a sua instituição, como preceitua o art. 153, III da CRFB.

Nesse íterim, verifica-se, ainda, acerca do fato gerador do imposto de renda, o qual se dá pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Esta se refere a obtenção abstrata de direito creditório, enquanto aquela diz respeito ao fato de ter o indivíduo direito de usar e dispor de recursos econômicos, como o dinheiro ou quaisquer outros recursos que sejam incorporados ao patrimônio. Perante as supracitadas disponibilidades, algumas variações devem ser destrinchadas para o entendimento do imposto de renda na realização, no plano prático, de sua hipótese de incidência, isto é, quando ocorre o acréscimo patrimonial, as quais se dão em razão:

- a) da renda de capital: aluguel, “royalties”, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc.;
- b) da renda do trabalho: salário, honorários, pró-labore, comissões etc.;

- c) da renda da combinação do capital e do trabalho: pró-labore, lucro etc.;
- d) dos proventos de qualquer natureza: são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc. (Sabbag, 2025, s.n.).

Sob essa análise, o fato gerador, em razão das pessoas físicas, se dá pela receita líquida destas, e, para as pessoas jurídicas, considera-se o próprio lucro (real, arbitrado ou presumido) destas, bem como as hipóteses tributadas de modo exclusivo na fonte dos contribuintes (Sabbag, 2025).

Quanto ao contribuinte do imposto de renda, este pode ser qualquer pessoa física ou jurídica que detenha renda ou provento de qualquer natureza. Nesse viés, há, ainda, a possibilidade de que a lei imponha à fonte pagadora de renda, isto é, o empregador, a incumbência de se estabelecer como responsável tributário pela retenção e pelo recolhimento do imposto de renda. Destaca-se, enfim, que as pessoas jurídicas estrangeiras que funcionam no Brasil também podem ser consideradas sujeitos passivos do imposto de renda (Sabbag, 2025).

A base de cálculo do imposto de renda, de acordo com o art. 44 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo “é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (Brasil, 1966, s.n.). Desse artigo influi-se o estabelecimento de três diferentes composições da base de cálculo do Imposto de renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), isto é:

lucro real, sistema utilizado como regra geral pelas pessoas jurídicas, leva em consideração o acréscimo patrimonial efetivo. [...] **lucro presumido**, o montante tributável é determinado pela utilização de coeficientes legais, de acordo com o tipo de atividade, aplicados sobre a receita bruta. É um

sistema opcional para pessoas jurídicas cuja receita bruta, no ano calendário anterior, foi igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). [...] **lucro arbitrado**, consiste na forma de apuração aplicada em relação a contribuintes sujeitos em princípio aos sistemas do lucro real ou do lucro presumido, mas que, não estando com as escriturações comercial e fiscal regularizadas, obrigam o Fisco a determinar unilateralmente, por meio de estimativa, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do imposto (Mazza, 2025, p. 287-288) (Grifa-se).

Por conseguinte, as alíquotas do imposto de renda, como anteriormente mencionado, são dadas com base na progressividade em face das pessoas físicas, ou seja, é auferido levando-se em consideração a capacidade econômica do contribuinte. Em relação às pessoas jurídicas, por outro lado, as alíquotas são estabelecidas com base na proporcionalidade, variando de acordo com o lucro real, presumido ou arbitrado. É fato que a Medida Provisória nº 1.294, de 11 de abril de 2025, alterou, com sua instituição, os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), fixando-a da seguinte maneira:

Figura 1

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 2.428,80	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: Medida Provisória nº 1.294/2025

A referida medida entrou em vigor a partir de maio de 2025 e passa a isentar aqueles que auferem até R\$ 2.428,80. Além disso, neste

ponto, verifica-se que a incidência do ganho de capital, o qual ocorre quando certo bem ou direito é transferido por um valor maior que o daquele auferido em sua aquisição, sendo a base de cálculo dada pela diferença positiva entre o valor recebido com a alienação e o valor dado na aquisição. Diante disso, o ganho de capital fica sujeito ao pagamento do imposto de renda com as alíquotas de 15%; 17,5%; 20%; e 22,5% de acordo com os respectivos ganhos de capital: de até R\$5.000.000,00; entre R\$ 5.000.000,01 e R\$ 10.000.000,00; entre R\$ 10.000.000, 01 e R\$ 30.000.000,00; e a partir de R\$ 30.000.000,01 (Governo Federal, 2024).

Desse modo, buscou-se estabelecer as principais especificações do imposto de renda para assimilar as implicações e as repercussões deste na vida dos contribuintes e no plano teórico de sua aplicação. Logo, é preciso discutir teorias acerca da carga tributária e de como, em especial sobre o IRPF, há uma dualidade nos institutos da eficácia do Fisco e da individualidade do contribuinte, o que será melhor explanado a seguir.

2. REFLEXÕES SOBRE AS TEORIAS TRIBUTÁRIAS E A PROPOSTA DE REFORMA DO IRPF NO BRASIL

A compreensão do tributo é feita com base nas teorias da Tributação Ótima e da Crítica da Tributação, as quais contribuem para um amadurecimento da tributação sobre a renda, já que, segundo elas, o imposto deve observar a equidade tributária e a pessoalidade do sujeito passivo, de modo a produzir uma justiça fiscal efetiva.

Diante disso, a partir de um entendimento teórico sobre como que a tributação deve ser feita em uma perspectiva constitucionalmente válida, ou seja, de acordo com o princípio da equidade e da pessoalidade da tributação, verificar-se-á acerca da realidade da exação do IRPF e de suas perspectivas de mudanças.

2.1 REPERCUSSÕES TEÓRICAS SOBRE A TRIBUTAÇÃO E SUA INFLUÊNCIA NO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA (IRPF)

O funcionamento do IRPF está atrelado com a progressividade, a generalidade e a universalidade, entretanto, apesar dessas perspectivas, o referido tributo não consegue promover uma efetiva justiça fiscal, tanto pela incidência majoritária de suas alíquotas na classe média, quanto pela sua omissão de regular os mais abastados. Dessa forma, surge duas teorias internacionais, a Teoria da Tributação Ótima bem como a Teoria Crítica da Tributação, que podem contribuir para um avanço no atual manejo da carga tributária brasileira, as quais serão descritas, a fim de que, posteriormente, possa ser feita uma análise do contexto tributário brasileiro com elas.

A primeira teoria, a Teoria da Tributação Ótima, visa analisar a efetividade da tributação com a equidade. Ela foi consolidada por diversos economistas e pensadores ao longo do tempo (Luz Neto, 2020). Nesse sentido, primeiramente, ela não foi desenvolvida somente por um intelectual, mas, sim, foi feita por meio de uma contribuição teórica de vários pensadores. Diante disso, ela teve seus princípios introduzidos pelo livro “A riqueza das nações” de Adam Smith, o qual buscou estabelecer as diretrizes de uma correta tributação: evitando o confisco e garantido a arrecadação. Esses princípios são ainda utilizados, pois englobam as ideias de igualdade, segurança jurídica e vedação ao confisco:

a) os tributos devem respeitar a igualdade, devendo ser exigidos na medida das habilidades de cada indivíduo; b) a tributação precisa ser certa, não pode ser arbitrária e sobre ela não devem pairar dúvidas, de modo a evitar insegurança e insolência por parte do contribuinte; c) o momento e a forma de pagamento do tributo devem ser os melhores para o contribuinte, evitando onerar ainda mais aquele que já é onerado pela tributação, reduzindo-se, assim, a

perda de eficiência econômica; d) deve ser retirado o mínimo de propriedade do cidadão necessário às atividades do Estado e o máximo desse mínimo deve ser aproveitado, de modo que é importante reduzir ao máximo os custos incorridos para tributar (Villas-Bôas, 2015, p. 4)

Nessa perspectiva, compreende-se que princípios tributários da igualdade, legalidade, vedação ao confisco, proporcionalidade e capacidade contributiva foram defendidos durante o início da formação da Teoria da Tributação Ótima.

Posteriormente a esse estabelecimento teórico-principiológico, John Stuart Mill promoveu um enfoque em como que a redistribuição de renda é desigual, pois permite uma acumulação de riquezas nos economicamente favorecidos e nos seus herdeiros. Ele, inclusive, foi defensor da tributação pesada nas heranças, tópico ainda não regulamentado pelo Brasil (Mill, *apud* Villas-Bôas, 2015). Diante disso, o ponto abordado sobre a herança,

[...] no caso da terra, porém, não se deve permitir nenhum direito exclusivo a nenhum indivíduo, a não ser que se possa demonstrar que isso produz um bem real. Já é um privilégio o poder de desfrutar de algum direito exclusivo absoluto, sobre uma porção de herança comum, enquanto há outros que não têm porção alguma. Nenhuma quantidade de bens móveis que uma pessoa possa vir a adquirir com seu trabalho impede a outros de adquirirem a mesma com os mesmos meios; contudo, pela própria natureza do caso, todo aquele que possui terra impede outros de desfrutarem dela. O privilégio, ou monopólio, só é defensável como um mal necessário; ele se torna uma injustiça quando levado ao ponto em que dele não segue o bem que compense esse mal [...] Só a ele pertencem as rendas ou lucros que dela conseguir obter; mas no tocante à terra, em tudo aquilo que

faz com ela e em tudo aquilo que deixa de fazer com ela, está moralmente obrigado — devendo a isso ser legalmente compelido toda vez que for o caso — a fazer com que seu interesse e prazer se conciliem com o bem comum. A espécie humana continua a conservar, de seu direito original ao solo do planeta que habita, tanto quanto for compatível com as finalidades em função das quais se desfez do resto (Mill, 1996, p. 290-291).

Sob o exposto, verifica-se que, no caso da herança de bens imóveis, ela deveria sofrer certas limitações em perspectiva ao bem coletivo. Esse pensamento manifestou um relacionamento entre os bens do indivíduo, sendo que a renda seria considerada com bem, e o contraponto que ele deve promover para a sociedade.

Portanto, essa sua defesa, em analogia à tributação sobre a renda, permitiu dialogar com a ideia de que a tributação, como medida limitadora dos abastados economicamente, deve ter perspectivas extrafiscais, como o bem comum e a efetividade, e não ter um viés meramente arrecadador.

Lado outro, a ideia de equidade tributária foi ampliada através da taxação das *comodities*. Isso porque esse encargo baseou-se em questionamentos acerca da elevação da receita do Estado e da não afetação na demanda. Dessa maneira,

uma das preocupações de Ramsey era: como seria possível elevar as receitas do Estado com um determinado imposto sobre commodities sem distorcer muito os comportamentos econômicos? Na busca de resposta para o seu problema de pesquisa, ele avaliou o efeito de impostos em diversas commodities, averiguando os diversos efeitos da tributação sobre múltiplas commodities. Como instrumental, utilizou equações matemáticas. Depois de inúmeras verificações através de dados produzidos pelas equações matemáticas, concluiu que produtos

com menos elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores. Um ponto que vale destacar nos estudos de Ramsey é a comprovação feita por ele acerca da negatividade da tributação para a economia por sua alta capacidade de redução da demanda (Luz Neto, 2020, p. 292).

Diante do exposto, observa-se que foi proporcionado um debate sobre a renda com relação as *comodities*, uma vez que se discutiu acerca de como o Estado poderia elevar sua arrecadação sem distorcer os comportamentos econômicos. Por meio de aplicações matemáticas em diversas *comodities*, concluiu-se que a tributação tem uma característica negativa em reduzir a demanda. Assim, como a tributação é necessária para o financiamento do Estado, ela não pode deixar de ser aplicada, mas como ela afeta demasiadamente a vida dos seus contribuintes, esta precisa ser aplicada de forma atenta e, às vezes, paradoxalmente (Luz Neto, 2020).

A premissa do paradoxo encontra-se justamente nos basilares da Teoria da Tributação Ótima, ou seja, o constante conflito entre a eficiência e a equidade. Com esse desenvolvimento teórico, outros intelectuais aprimoraram esses estudos, devido à complexidade da tributação.

Paralelamente, tem-se a Teoria Crítica da Tributação que promove uma individualização do contribuinte para a incidência da tributação, argumentado que os tributos não podem ser omissos com as desigualdades sociais, regionais, de renda, de raça e de gênero. Nesse sentido, a respectiva teoria demonstra como os arranjos econômicos perpetuam a hierarquia das sociedades ocidentais e marginalizam ainda mais os grupos estruturalmente atingidos pelas desigualdades (Corval; Charret, 2024).

Nesse íterim, essa teoria dialoga com alguns dos objetivos fundamentais da República Brasileira, previstos no art. 3º da CRFB, que são os da “construção de uma sociedade livre, justa e solidária” e da “redução das desigualdades sociais e regionais”. Assim, a tributação

deveria ser aplicada de forma a alcançar esses objetivos, não onerando os indivíduos de forma generalista e privando a construção de sua renda e do acesso ao mínimo existencial (Corval; Charret; 2024). Essa posição é adotada quando se discute sobre justiça social conforme demonstrado abaixo:

A matriz tributária, no plano da estrutura exógena, pressupõe um rol de escolhas político-tributárias que visam à ruptura com um ciclo de pobreza que afeta diretamente a população de baixa renda, quer em função dos efeitos deletérios da ampla tributação sobre o consumo, quer pela notória carência de recursos financeiros que assegurem o mínimo existencial para todos os desprovidos de capacidade contributiva (em seu sentido técnico). A ausência ou entrega precária de direitos sociais, tais como saúde (na forma de saneamento básico) e educação (na qualidade de analfabetismo), ocasiona à população que vivencia estes dramas sociais falta de oportunidades e, consequentemente, carência de desenvolvimento socioeconômico desejável. Seus descendentes –quando conseguem ultrapassar a barreira da mortalidade infantil –provavelmente terão as mesmas poucas oportunidades dos genitores se não ocorrerem medidas que interrompam o ciclo antigo para a criação de um novo ciclo, capaz de propiciar condições dignas de desenvolvimento humano e que insiram as pessoas no quadro de oportunidades adequadas do sistema produtivo. (Nunes, 2019, p. 381).

Verifica-se que, as teorias apresentadas promovem um enfoque na tributação de forma a preservar a dignidade do contribuinte, sendo que a primeira análise é no intuito de uma eficiência da tributação e, a segunda, de uma justiça na tributação. Essas prerrogativas devem ser os objetivos finais do IRPF, pois, apesar de seu caráter arrecadatório,

como ele não consegue se desvincular das necessidades sociais, ele tem que ser moldado pela capacidade contributiva, em uma perspectiva material, como abordado anteriormente. Dessa forma, a comunhão dessas duas teorias na aplicação prática do IRPF no Brasil deve ser perpetuada no sentido de evitar a oneração excessiva dos contribuintes, de modo a não proporcionar um encargo tributário que seja desproporcional a uma vida digna e à garantia do mínimo existencial ao indivíduo.

Portanto, observar-se-á se o IRPF, nos moldes em que ele está atualmente, cumpre as ponderações ressaltadas anteriormente e se ele consegue ser um imposto de viés progressivo e não regressivo.

2.2 PROJETO DE LEI SOBRE O IRPF

O IRPF teve alterações em sua base de cálculo e nas suas alíquotas desde a promulgação da CRFB, sendo que, atualmente, há cinco faixas de alíquotas progressivas. A primeira delas é a alíquota zero, que garante isenção para quem tem um rendimento mensal até R\$2.428,80 reais. A evolução da tributação no Brasil, de 1988 até os dias atuais, pode ser resumida da seguinte forma:

Since the establishment of the current Constitution of 1988, it has been through small reforms, from either changing the number of brackets or the income level for each bracket. In 1995 there were 3 progressive brackets besides the exemption range (15%, 26.6% and 35%), which became only 2 brackets from 1997 until 2008 (15% and 27.5%). Since 2009 there have been four progressive tax rates (7.5%, 15%, 22.5% and 27.5%) and the income level of each bracket has been adjusted annually. From 2015 to 2019, individuals with monthly earnings under R\$ 1,903.98 were exempt from income tax. The first range of taxable income is from R\$ 1,903.98 to R\$ 2,826.65, with 7.5% tax. The second range is from R\$ 2,826.65 to R\$ 3,751.05

Reais, paying a 15% marginal rate. The third range goes until 4,664.68 Reais, with marginal rate of 22.5%, and the income over 4,664.68 Reais contributes with 27.5% (Gonçalves; Rossi; Ping; 2022, p. 5)³⁸⁶.

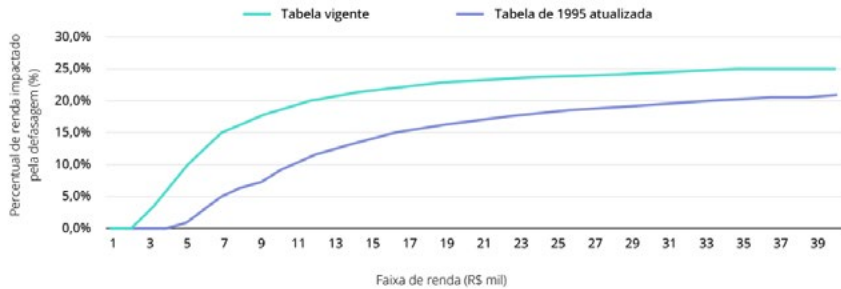
Verifica-se com isso que, desde a promulgação da CRFB, ela passou por reformas mínimas, começando tributar progressivamente o IRPF com 3 (três) alíquotas diferentes até os dias atuais que se tem 5 (cinco) alíquotas.

Apesar dessa evolução e das tratativas governamentais e legislativas de alterar as alíquotas, de permitir isenções e deduções, sobre os filhos, a educação, saúde e doações, esse imposto é marcado por um alto grau de regressividade. Isso é constado tanto pela não alteração da tabela desse tributo desde 2015, quanto pelo fato de que ele onera mais os contribuintes de baixa e média renda, sendo passivo com aqueles que ganham mais. Essa situação de regressividade, segundo estudos, aprofundou-se ao longo do tempo, fazendo com que as tabelas anteriores, se fossem aplicadas, não causariam a mesma defasagem na renda entre os contribuintes (Câmara dos Deputados, 2022). Isso se observa nos seguintes gráficos representados pelas figuras 2 e 3:

386 Desde a promulgação da atual Constituição de 1988, ela passou por pequenas reformas, desde a alteração do número de faixas ou do nível de renda de cada faixa. Em 1995, havia 3 faixas progressivas além da faixa de isenção (15%, 26,6% e 35%), que se tornou apenas 2 faixas de 1997 a 2008 (15% e 27,5%). Desde 2009, existem quatro alíquotas progressivas de imposto (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) e o nível de renda de cada faixa é ajustado anualmente. De 2015 a 2019, indivíduos com rendimentos mensais inferiores a R\$ 1.903,98 estavam isentos do imposto de renda. A primeira faixa de renda tributável é de R\$ 1.903,98 a R\$ 2.826,65, com imposto de 7,5%. A segunda faixa vai de R\$ 2.826,65 a R\$ 3.751,05 reais, com alíquota marginal de 15%. A terceira faixa vai até R\$ 4.664,68 reais, com alíquota marginal de 22,5%, e a renda acima de R\$ 4.664,68 reais contribui com 27,5% (Tradução livre)

Figura 2

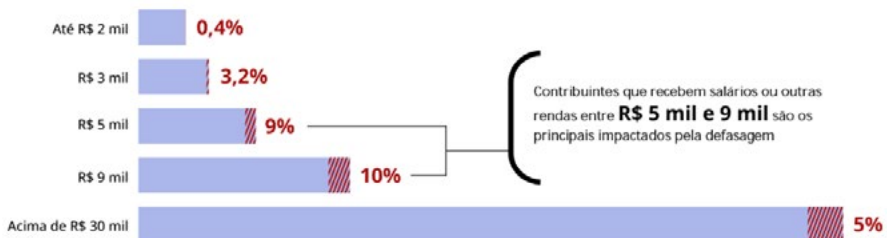
Comparativo entre a carga tributária da tabela do IPRF em vigor e a tabela de 1995 atualizada pelo IPCA



Fonte: Câmara dos Deputados, 2022

Figura 3

Percentual da renda impactado pela defasagem na tabela do IR



Fonte: Câmara dos Deputados, 2022

Nessa senda, constata-se a dificuldade que o IPRF, um imposto que, em plano teórico, tem capacidade de combater a desigualdade, reduzir a pobreza e fornecer um tratamento equitativo aos cidadãos, de acordo com sua capacidade contributiva, tem em seguir o parâmetro da progressividade. Diante disso, a existência de alíquotas progressivas na legislação não basta para caracterizar o tributo como efetivamente progressivo. Isso é justificado pelo fato de que característica tem que ser visualizada no plano prática e material também, o qual seria justamente cobrar de acordo com a individualidade do contribuinte

e com equidade que o sistema tributário deve observar, segundo os parâmetros constitucionais.

Diante dessa regressividade fiscal, houve a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC 132/2023), que alterou o sistema tributário, estabelecendo novos tributos, como o IBS, o CBS e o IS, e extinguindo outros. Contudo, a reforma não alterou as bases de funcionamento do IRPF, mantendo-se omissa quanto a essa necessidade social. Malgrado isso, é incorreto afirmar que ela se quedou inerte, totalmente, acerca da tributação da renda, pois estabeleceu em seu art. 18:

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;

II - em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional;

III - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários (Brasil, 2023, s.n.).

Observa-se que o respectivo artigo exige agilidade na regulamentação, entretanto, ele não prevê mecanismos de transparência nem condicionantes técnicos. Nessa perspectiva, o que a EC 132/2023 fez foi estabelecer novas prerrogativas acerca dos tributos, majoritariamente indiretos, os quais já foram regulamentados por leis novas (Senado Federal, 2025b). Ela, dessa forma, postergou na regulamentação do tributo incidente sobre a renda, deixando-o para ser de iniciativa do Poder Executivo em até 90 dias. Posteriormente à concessão desse prazo, não houve nenhuma proposta desta matéria durante o decurso do prazo, sendo que somente no dia 18 de março

de 2025, anos após o fim do prazo, que o Congresso Nacional recebeu uma proposta de lei, Projeto de Lei nº. 1.087/2025, de iniciativa do Poder Executivo, acerca do IRPF (Senado Federal, 2025a).

Sobre esse projeto, que está tramite no Poder Legislativo, há a previsão de um aumento na isenção e medidas compensatórias sobre essa renúncia de receita:

Quem recebe até R\$ 5 mil por mês não pagará o imposto — que também será cobrado em valor reduzido para quem ganha até R\$ 7 mil mensais. Para compensar os cofres públicos, o projeto de lei (PL) 1.087/2025 propõe o estabelecimento de um piso na cobrança de Imposto de Renda de quem recebe mais de R\$ 50 mil por mês (Senado Federal, 2025a, s.n).

Observa-se que, o respectivo projeto propõe isenção para quem tem rendimento mensal de até R\$ 5.000,00 reais, descontos para quem recebe desse valor até R\$ 7.000,00 reais e, como forma compensatória, uma tributação mínima para altas rendas. Se a proposta for aprovada e promulgada, da maneira exposta anteriormente, ela irá reverter a atual defasagem da tabela do IRPF e tentará promover uma justiça tributária, ao estabelecer novas alíquotas para os faturamentos anuais que atinjam patamares superiores a R\$ 600 mil reais (Senado Federal, 2025a).

Segundo dados do Ministério da Fazenda, a isenção de R\$ 5.000,00 reais beneficiará mais de 10 milhões de brasileiros (Governo Federal, 2025a). Essa medida iria ao encontro com as teorias da tributação abordadas anteriormente, pois, com relação à Teoria da Tributação Ótima, essa isenção iria garantir uma equidade na tributação com os hipossuficientes. E com relação à Teoria Crítica da Tributação, a qual critica a omissão tributária-financeira com as mazelas sociais, essa proposta irá retirar o encargo tributário sobre os rendimentos descontados em folha, os quais, segundo ela, são aqueles que as

populações pobres mais utilizam para sua subsistência, ou seja, é a venda da sua mão de obra (Corval; Charret, 2024).

No tocante ao funcionamento da tributação mínima para as altas rendas, ela irá observar o princípio da progressividade, com alíquotas que variam de 0% a 10%, e ocorre com a soma da renda recebida durante o ano, incluindo a renda, dividendos, aluguéis e outros rendimentos, excluindo a herança, poupança, indenizações, e outros rendimentos isentos (Governo Federal, 2025a). Essa tributação seguirá a seguinte tabela dada pela figura 4:

Figura 4

Renda anual	Cálculo da Alíquota Mínima	Alíquota Final	Imposto Mínimo a Pagar
R\$ 600.000	$(600.000 - 600.000) / 600.000 \times 10\%$	0%	Nada
R\$ 750.000	$(750.000 - 600.000) / 600.000 \times 10\%$	2,5%	R\$ 18.750
R\$ 900.000	$(900.000 - 600.000) / 600.000 \times 10\%$	5%	R\$ 45.000
R\$ 1.050.000	$(1.050.000 - 600.000) / 600.000 \times 10\%$	7,5%	R\$ 78.750
R\$ 1.200.000	$(1.200.000 - 600.000) / 600.000 \times 10\%$	10%	R\$ 120.000

Fonte: Governo Federal, 2025a

Nesse viés, verifica-se que, o imposto mínimo irá incidir se o contribuinte já não tiver atingido essa alíquota final, ou seja, se alguém com renda de R\$ 750.000, pagou somente 1% de IRPF, ele terá que pagar mais 1,50% para completar os 2,50%.

Diante da respectiva proposta, tem-se a preocupação da perda de arrecadação do Governo Federal frente ao aumento da faixa de isenção. No entanto, essa argumentação é infrutífera, já que o déficit arrecadatório, o qual irá varia de 25,84 a 29,68 bilhões entre 2026 e 2028, é inferior ao que será contribuído pela tributação mínima das altas rendas, que auferirá em torno de 32 bilhões (Senado Federal, 2025a). Dessa forma, nota-se que, se houver uma devida tributação de

quem tem uma capacidade contributiva melhor, o Estado Brasileiro não ficará deficitário economicamente, e ele, com essa verba, poderá utilizá-la para os fins sociais elencados no rol do art. 3º da CRFB.

Além disso, com essa mudança, os indivíduos que recebem menos serão favorecidos por essa justiça tributária, podendo utilizar de seus rendimentos para o sustento de sua vida e da sua família, sem ter que fazer corte de gastos com saúde, educação e lazer, em virtude da grande carga tributária que pesa na sua maior, ou única, fonte de renda.

Entretanto, malgrado os benefícios sociais e fiscais que essa alteração promoverá, verifica-se que, a proposta, no modo como ela está, não tem perspectiva de ser aprovada pelo Congresso Nacional. Isso porque a PL 1.087/2025 promove alterações naqueles setores brasileiros com mais renda e que, assim como a perspectiva histórica demonstrou, tem receios sobre a tributação em sua renda. Nesse sentido, devido ao poder político e econômico que esses grupos possuem, o sistema tributário é considerado perpetuamente desigual, apesar de sofrer reformas (Cimini; Rocha, 2023).

Nesse sentido, a atual conjectura tributária se relaciona com as problemáticas vivenciadas historicamente tanto das primeiras tentativas internacionais de estabelecer o imposto sobre a renda quanto das tentativas nacionais de regulamentá-lo. Essa passagem histórica da dificuldade de aumentar os impostos incidentes na renda e no patrimônio foi um dos motivos inclusive para que o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) não ter sido criado, apesar do comando constitucional para fazê-lo.

Sobre esse assunto, em outubro de 2024 a Câmara dos Deputados rejeitou uma proposta do IGF, o qual pertenceria ao segundo projeto de regulamentação da reforma tributária. Ela previa que iria ser taxada os “bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil e no exterior, de valor superior a R\$ 10 milhões” (CNN, 2024, s.n.). Assim, percebe-se a dificuldade de estabelecer um tributo que atinja os detentores de altas rendas, o que torna a atual a PL 1.087/2025 suscetível a alterações para evitar a carga tributária mínima nas altas rendas.

Portanto, o IRPF da maneira como está atualmente é marcado por uma defasagem, um ônus tributários excessivo a classe de baixa e média renda e pela injustiça tributária, pela qual quem fatura mais paga o mesmo 27,5% que alguém que recebe R\$ 4.664,68 reais. Contudo, apesar dessa situação crítica e da possibilidade de sua alteração pela PL 1.087/2025, há obstáculos históricos que permitem a continuidade da exploração de grande parte da população brasileira, a fim de que esse grupo minoritário, que retém a maior distribuição de renda, contribua pouco com o fisco e com os objetivos sociais da República Brasileira.

3. POTENCIAL REDISTRIBUTIVO E INÉRCIA ESTRUTURAL FACE A REFORMA TRIBUTÁRIA

A terceira seção deste capítulo tem como fim verificar o impacto do atual sistema tributário nacional vigente sobre o IRPF na realidade econômica dos contribuintes deste imposto. Isso pois, mesmo com a implementação da Reforma Tributária pela Emenda Constitucional nº 132/2023, evidencia-se uma inércia estrutural sobre a cobrança do IRPF.

Essa situação é percebida, sobretudo, pela perpetuação da defasagem das alíquotas do IRPF diante da efetiva capacidade contributiva dos cidadãos e das diversas realidades econômicas existentes no país. Assim, analisar-se-á o potencial redistributivo do Projeto de Lei nº 1.087/2025 como uma forma de alcançar soluções, enfim, equitativas e justas no cenário tributário brasileiro.

3.1 AS CONTEMPORÂNEAS IMPLEMENTAÇÕES SOBRE O IRPF E AS SUAS REPERCUSSÕES REDISTRIBUTIVAS NO CENÁRIO NACIONAL

A realidade nacional, marcada pelos anseios da Reforma Tributária prevista pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC nº

132/2023), é, ainda, deficitária, mesmo que não integralmente, quanto à implementação de mudanças efetivas sobre a operacionalização do IRPF. Isso porque o ínfimo esforço legislativo em institucionalizar, de forma concreta, o comando de reformar a tributação da renda e de estabelecer a previsão de estimativas e de estudos de impactos orçamentários e financeiros para a realização da suposta mudança, dado pela EC nº 132/2023, só se efetivou, como visto, em 2025 com o Projeto de Lei (PL) 1.087/2025.

Assim, malgrado o atual sistema tributário se demonstre, por vezes, utópico em relação à execução de propostas legislativas benéficas aos contribuintes, o PL supracitado surgiu como uma possível perspectiva de mudança do cenário hodierno de injustiças fiscais sobre a cobrança do IRPF.

Contudo, determinados entraves, evidenciados como vicissitudes históricas e perpetuantes no âmbito da institucionalização sobre o IRPF, obstam a concretude da referida perspectiva de alterações positivas, sobretudo economicamente, na vida dos contribuintes. Referidos entraves, como a defasagem da tabela do IRPF e a enraizada estrutura de desigualdades na exação deste, já pontuados ao longo deste capítulo, dificultam, justamente, a concretização de uma justiça e uma igualdade fiscal no Brasil.

Nesse sentido, este tópico empenha-se em analisar como esses aspectos repercutem, diretamente, na dignidade de uma vida plena e de um efetivo poder aquisitivo do sujeito passivo do imposto federal em comento. Desse modo, é tendente a perpetuação dessas problemáticas caso medidas, como a asseverada no parágrafo antecedente, não sejam adotadas na ordenação tributária nacional (Melo; Barbosa; Santos, 2024).

3.2 A [IN]EFETIVA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA FRENTE A EXAÇÃO DO IRPF

Frente ao entendimento postulado, ressalta-se que a progressividade, compreendida como uma das atribuições do IRPF, pressupõe a graduação das alíquotas deste imposto de acordo com a base de cálculo dos contribuintes, de modo que, quanto maior a base de cálculo, maior a incidência percentual frente à cobrança do imposto (Mazza, 2025). Entretanto, a disseminada noção de que esse pressuposto confere equidade tributária, na realidade fática, não é verificada quando se analisa a diversidade dos tipos de renda existentes no país e os efetivos tratamentos tributários que estes recebem (Gobetti; Orair, 2016). Desse modo, o que, de fato, se constata é uma desproporcionalidade e uma defasagem na configuração da cobrança do IRPF, visto que os mesmos indivíduos que auferem R\$ 4.664,68, mensalmente, são aqueles que contribuem com uma alíquota de 27,5% sobre este valor, assim como aqueles que auferem, por exemplo, R\$ 1.000.000,00 ao mês (Governo Federal, 2025b).

Em face disto, no “caso da economia brasileira, de renda média e alta desigualdade, o IRPF acaba se concentrando sobre uma parcela ínfima da população [...], e isso limita seu potencial redistributivo” (Gobetti; Orair, 2016, p. 23). Isso se dá, principalmente diante das constantes oscilações econômicas vivenciadas pelo Brasil em decorrência da inflação, uma vez que não há uma adequabilidade com relação ao quanto o contribuinte recebe, ao quanto contribui com o imposto de renda e ao quanto é afetado pela inflação vigente nessa interação econômica.

Com isso, então, determinados contribuintes são mais afetados que outros perante a exação do imposto em vislumbre, fazendo com que ocorra uma estratificação nas faixas intituladas como progressivas no âmbito tributário nacional. Logo, este cenário corresponde a um descompasso entre as alíquotas instituídas na cobrança do IRPF e a real capacidade econômica dos contribuintes (Gobetti; Orair, 2016).

3.3 A INÉRCIA LEGISLATIVA VIGENTE SOBRE O IRPF E OS IMPACTOS ECONÔMICOS SOBRE A VIDA DO CONTRIBUINTE

A sistemática abordada afeta, diretamente, a vida do cidadão, que, além de arcar com a cobrança de outros tributos, faz a declaração do IRPF. Isso pois o contribuinte do IRPF, sobretudo aquele que é mais, proporcionalmente, impactado pela cobrança deste – indivíduos de média e baixa renda, imerso em uma realidade econômica inflacionária oscilante, configura-se à mercê de um sistema tributário que se encontra estruturalmente defasado e estagnado quanto à efetiva atualização da tabela dita progressiva deste imposto (Melo; Barbosa; Santos, 2024).

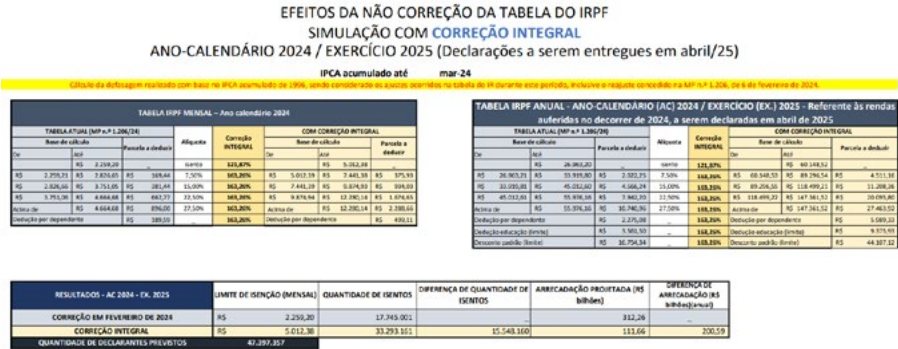
No que tange a questão inflacionária que sobrepairá a cobrança do IRPF, esta, naturalmente, causa distorções nas relações econômicas dos contribuintes. Atrelada à defasagem da tabela da cobrança do imposto em análise, uma das principais deturpações causadas pela inflação é a mitigação do poder aquisitivo do cidadão e, conseqüentemente, do mínimo existencial, constitucionalmente previsto, necessário para satisfazer as reais necessidades deste (Melo; Barbosa; Santos, 2024).

Até o presente momento de discussões acerca da implementação do PL 1.087/2025, não haviam perspectivas de reajustes da situação econômica dos desfavorecidamente impactados pela cobrança do IRPF. Assim, sobre a inflação analisada juntamente à incorreção da tabela do IRPF, tem-se que “as mudanças são feitas de forma irregular e não acompanham os valores registrados pelos índices de inflação disponíveis. Até mesmo quando a atualização é feita acima da inflação, as correções não conseguem suprir a defasagem acumulada ao longo dos anos” (Melo; Barbosa; Santos, 2024, p. 12).

Dados da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco) demonstram que a defasagem na tabela do IRPF soma 122% e que a efetiva correção total desta permitiria a isenção de pagamento a 33,3 milhões de pessoas. Considerando o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) – índice de inflação

utilizado pelo Banco Central do Brasil como referência para o regime de metas para inflação do país – e a inflação de março de 2024, a Unafisco elaborou um levantamento acerca da defasagem da tabela do IRPF e a configuração corrigida desta, como se analisa na figura seguinte (Ferrari, 2024):

Figura 5



a ideia de que a atualização da tabela do IRPF traduz o aumento do limite da isenção deste (Melo; Barbosa; Santos, 2024).

Posto isto, é certo que, diante da natureza jurídica de projeto de lei do PL supracitado e das discussões ainda vigentes nas casas legislativas nacionais acerca de sua implementação, há a possibilidade de sua não concretização, efetivamente, como lei no cenário hodierno. Conduto, percebe-se que a previsão deste projeto demonstra a concretização de um potencial redistributivo e a efetivação, enfim, de uma solução equitativa e justa na dinâmica tributária nacional frente a cobrança do IRPF e os impactos desta na realidade econômica do contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo abordou acerca da construção do Imposto sobre a Renda e, em específico, sua exação sobre a renda das pessoas físicas. Constatou-se que o estabelecimento do referido imposto não foi, de imediato, aceito pela população, pois tanto na Inglaterra, quanto nos outros países do globo, havia um receio acerca do confisco da renda dos cidadãos pelo Estado. Essa situação somente foi modificada por circunstâncias adversas, como as guerras e crises financeiras vivenciadas pelos países, as quais mostraram a necessidade de uma arrecadação estatal maior para a proteção da nação.

Esse imposto, posteriormente, também foi criado no território nacional. E, a partir de então, foi estabelecido que a progressividade tributária estaria vinculada com as alíquotas, que irão ser majoradas de acordo com a renda do contribuinte. Contudo, apesar da perspectiva constitucional de respeito à igualdade e à capacidade contributiva e também do desenvolvimento de teorias acerca do papel crítico e social da tributação, o IRPF tornou-se, eminentemente, defasado.

Nesse viés, devido aos dados coletados, nota-se que a atual exação tributária beneficia as classes mais altas economicamente, atingindo, desigualmente, os contribuintes da baixa e média renda. Assim, o Projeto de Lei 1.087/2025, o qual cria uma taxação para quem

auferir R\$ 600.000,00 de renda anual, busca justamente restaurar o quadro constitucional da progressividade do IRPF e respeitar a equidade tributária. Isso alinha o Brasil com as modernas teorias sobre tributação, as quais valorizam uma análise entre a tributação, os seus impactos sociais e as justificativas principiológicas para a exação.

Portanto, necessário é a implementação de reformas eficazes sobre o IRPF que correspondam com os anseios dos contribuintes que são, verdadeiramente, impactados pela defasagem da ausência de correção da tabela progressiva deste imposto e com a adequabilidade da capacidade contributiva do cidadão com o cenário econômico atual, de modo que a progressividade seja, realmente, alcançada. Com isso, o objetivo de mitigar as vicissitudes históricas da incorreção da tabela do IRPF e do impacto econômico da exação sobre os contribuintes economicamente desfavorecidos será, de fato, alcançado com a alteração legislativa proposta que busca concretizar a justiça fiscal, teoricamente, pleiteada pela atual Reforma Tributária.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Ruy. **Relatório do Ministro da Fazenda Ruy Barbosa em janeiro de 1891**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222318>. Acesso em: 15 abr. 2025.

BILL OF RIGHTS INSTITUTE. **The Constitution**. [2025]. Disponível em: <https://billofrightsinsstitute.org/primary-sources/constitution>. Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASI. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. **Diário Oficial da União (CLBR)**, 1922. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional 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 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Fixa a despesa e orça a receita geral do Imperio para os exercicios de 1867 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias. **Diário Oficial da União (CLBR)**: Impr. Nacional, 1867. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim1507.htm. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercicios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. **Diário Oficial da União (CLBR)**: Impr. Nacional, 1843. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM317.htm. Acesso em: 17 abr. 2025.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.294, de 11 de abril de 2025. Altera os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física de que trata o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. **Diário Oficial da União**: Brasília. 2025. Disponível em: <https://>

www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/Mpv/mpv1294.htm. Acesso em: 24 abr. 2025.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **A defasagem da tabela do Imposto de Renda**, 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/a-defasagem-da-tabela-do-imposto-de-renda/index.html>. Acesso em: 17 abr. 2025.

CIMINI, Fernanda; ROCHA, Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 43, p. 236-255, 2023. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/pFPrRzHNx6rmbLq9FDWwx5R/>. Acesso em: 18 abr. 2025

CNN. **Câmara rejeita imposto sobre grandes fortunas na regulamentação da tributária**, 2024. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/politica/camara-rejeita-imposto-sobre-grande-fortunas-na-regulamentacao-da-tributaria/>. Acesso em: 18 abr. 2025.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil. Repositório Fundação Getúlio Vargas**: Rio de Janeiro, 1966. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/1e91e5bd-c014-44af-8b05-2bd4292868d6/content>. Acesso em: 17 abr. 2025.

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos; CHARRET, Fernanda Cardoso. A TEORIA CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, Brasil, v. 35, n. 13, p. 279–296, 2024. DOI: 10.26668/IndexLaw-Journals/2358-1352/2023.v35i13.8576. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/8576>. Acesso em: 15 abr. 2025.

FERRARI, Hamilton. Defasagem na tabela do Imposto de Renda soma 122%, diz Unafisco. **Poder360**. 2024. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/defasagem-na-tabela-do-imposto-de-renda-soma-122-diz-unafisco>. Acesso em: 10 maio. 2025.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf. Acesso em: 26 abr. 2025.

GONÇALVES, Ricardo; ROSSI, Pedro; PING, Zhang. Progressivity and distributive impacts of personal income tax: the case of China and Brazil, 2022. **Brazilian Journal of Political Economy**. Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/reader/3c98191462856b7ac5b472104f9453aede699896>. Acesso em: 17 abr. 2025.

GOVERNO FEDERAL. Ministério da Fazenda. **FAQ- Ampliação da Isenção do Imposto de Renda e tributação mínima das altas rendas**, 2025a. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/perguntas-frequentes/isencao-irpf/isencao-irpf>. Acesso em: 17 abr. 2025.

GOVERNO FEDERAL. Planalto. **Nova tabela do Imposto de Renda começa a valer em maio. Veja o que muda**, 2025b. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/noticias/2025/04/nova-tabela-do-imposto-de-renda-comeca-a-valer-em-maio-veja-o-que-muda>. Acesso em: 23 abr. 2025.

GOVERNO FEDERAL. Receita Federal. **Alíquotas**, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/pagamento/ganhos-de-capital/aliquotas>. Acesso em: 24 abr. 2025.

LUZ NETO, Luiz Guedes da. REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONTRIBUIÇÃO DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 45, p. 289–302, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-45-13. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1205>. Acesso em: 15 abr. 2025.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*. ISBN 9788553625932. Disponível em: <https://>

integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625932/. Acesso em: 16 mai. 2025.

MELO, Douglas Silva de Barros de; BARBOSA, Sergio Correia; SANTOS, Rodolfo Rocha dos. O impacto na defasagem da correção da tabela progressiva do imposto de renda pessoa física no poder aquisitivo do contribuinte. **International Journal of Scientific Management and Tourism**, v. 10, 2024. Disponível em: <https://ojs.scientificmanagementjournal.com/ojs/index.php/smj/article/view/1235/919>. Acesso em: 10 mai. 2025.

MILL. John Stuart. **Princípios de Economia Política**. V.1. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2025.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) -Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/21828>. Acesso em: 15 abr. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Ed 16. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025.

RIDD. Philip. Excess profit tax litigation. In: TILEY, John (ed.). **Studies in the history of tax law**. V. 2. Oxford and Portland Oregon: Hart Publishing, 2004, p. 101-132.

SABBAG, Eduardo. **Manual De Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*. ISBN 9788553627769. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553627769/>. Acesso em: 16 mai. 2025.

SENADO FEDERAL. Senado Notícias. Agência Senado **Congresso recebe proposta que isenta IR de quem ganha até R\$ 5 mil**, 2025a. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/03/19/congresso-recebe-proposta-que-isenta-ir-de-quem-ganha-ate-r-5-mil>. Acesso em: 17 abri. 2025.

SENADO FEDERAL. Senado Notícias. Agência Senado. **País terá nova tributação sobre consumo a partir de 2026**, 2025b. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/01/17/pais-tera-nova-tributacao-sobre-consumo-a-partir-de-2026>. Acesso em: 17 abril 2025.

Tributário Atual, [S. l.], n. 34, p. 275–302, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>. Acesso em: 15 abr. 2025.

UNAFISCO NACIONAL. **Efeitos da não correção da tabela do IRPF**, 2024. Disponível em: [tabela-correcao-irpf-11abr2024.pdf](#). Acesso em: 10 mai. 2025.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 275–302, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>. Acesso em: 15 abr. 2025.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Apontamentos sobre a História do Imposto de Renda. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 27, p. 340–363, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1676>. Acesso em: 4 mai. 2025.

